

DECIZIE nr. 903/28.06.2017

privind contestațiile formulate de XXX S.A., înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX/10.01.2017, și respectiv nr. TMR_DGR XXX/10.04.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad – Activitatea de Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ARG_AIF XXX/03.01.2017 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX/10.01.2017, și respectiv a adresei A.J.F.P. Arad – Serviciul Evidență pe Plătitori Persoane Juridice nr. XXX/ad/30.01.2017, înregistrată la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX/10.04.2017, asupra contestațiilor formulate de

XXX SA

Cod de identificare fiscală: XXX,
cu sediul în XXX, jud. Arad,
și domiciliul procesual ales la XXX, jud. Arad

înregistrate la A.J.F.P. Arad sub nr. ARG_REG XXX/28.12.2016, la A.J.F.P. Arad-Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF XXX/29.12.2016 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX/10.01.2017, și respectiv la A.J.F.P. Arad sub nr. ARG_REG XXX/27.03.2017 și nr. ARG_DEJ XXX/27.03.2017 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX/10.04.2017.

Referitor la obiectul contestațiilor, se rețin următoarele:

Din verificarea condițiilor de procedură reglementate de art. 269 din Legea nr. 207/2015, referitoare la **obiectul contestației**, rezultă că, petenta XXX S.A. formulează contestații împotriva următoarelor acte administrative fiscale:

➤ Contestația înregistrată la A.J.F.P. Arad sub nr. ARG_REG XXX/28.12.2016, la A.J.F.P. Arad-Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF XXX/29.12.2016 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX/10.01.2017, prin care petenta XXX S.A. s-a îndreptat împotriva: **„Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. de înregistrare F-AR XXX/11.07.2016** emisă de DGFP Timișoara -AJFP Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală și, implicit, împotriva **Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR YYY/17.11.2016”**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. de înregistrare F-AR XXX/17.11.2016 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR XXX/17.11.2016.

Pe cale de consecință, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației având ca obiect Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. de înregistrare **F-AR XXX/17.11.2016** și Raportul de inspecție fiscală nr. **F-AR XXX/17.11.2016**.

➤ Contestația înregistrată la A.J.F.P. Arad sub nr. ARG_REG XXX/27.03.2017 și nr. ARG_DEJ XXX/27.03.2017 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX/10.04.2017 prin care petenta XXX S.A. s-a îndreptat împotriva: **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX/13.01.2017**, Dosar fiscal nr. XXX, emisă de A.J.F.P. Arad, și implicit împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXX/13.01.2017**.

În contestațiile formulate, argumentele petentei sunt similare, deciziile prin care au fost stabilite accesoriile - Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX/13.01.2017, și implicit Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXX/13.01.2017, derivând din titlul principal - Decizia de impunere nr. F-AR XXX/17.11.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR XXX/17.11.2016, sub aspectul cuantumului influențându-se reciproc.

În drept, Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”

În considerarea celor mai sus arătate, în condițiile în care actele administrative emise „sub aspectul cuantumului se influențează reciproc”, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.

207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se vor conexe dosarele contestațiilor formulate de XXX S.A., înregistrate la A.J.F.P. Arad sub nr. ARG_REG XXX/28.12.2016, la A.J.F.P. Arad-Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF XXX/29.12.2016 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX/10.01.2017, și respectiv la A.J.F.P. Arad sub nr. ARG_REG XXX/27.03.2017 și nr. ARG_DEJ XXX/27.03.2017 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX/10.04.2017, cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea acestora.

Suma totală contestată este în cuantum de **XXX/13.01.2017 lei**, și reprezintă:

➤ **XXX lei** – reprezentând impozit pe profit stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. de înregistrare F-AR XXX/17.11.2016; și

➤ **XXX lei** – reprezentând penalități de nedeclarare în sumă de **XXX lei**, pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, aferente **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX/13.01.2017**, și accesorii în sumă de **XXX lei** aferente impozitului pe profit respectiv obligații de plată accesorii stabilite prin **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXX/13.01.2017**, Dosar fiscal nr. XXX, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. de înregistrare F-AR XXX/17.11.2016.

Contestațiile au fost semnate de reprezentantul legal al petentei, av. xxx, la dosarul cauzei fiind depuse împuternicirile avocațiale, în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AR XXX/17.11.2016, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 22.11.2016, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării de către A.J.F.P. Arad a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX/13.01.2017, și Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXX/13.01.2017, emise A.J.F.P. Arad, respectiv la data de 02.02.2017, contestația a fost depusă la data de 20.03.2017 - conform ștampilei oficiului

poștal aplicat pe plicul cu care a fost trimisă contestația, în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestațiilor:

I.A. Petenta XXX S.A., prin reprezentantul său legal, solicită admiterea contestației și revocarea/definițarea deciziei contestate, petenta redând în cuprinsul contestației constatările organelor de inspecție fiscală, motivele contestației în ceea ce privește impozitul pe profit, fiind:

A.1. Cu privire la momentul recunoașterii veniturilor din vânzarea imobilelor.

Petenta arată că urmare analizării veniturilor înregistrate de societate și a profitului declarat pentru perioada verificată, echipa de inspecție fiscală a invocat *modul pretins deficitar de evidențiere în contabilitate a veniturilor din vânzarea de locuințe*, exprimând opinia că încă de la darea în folosință a apartamentelor (respectiv de la predarea apartamentului în folosință clientului) societatea ar fi avut obligația înregistrării contabile și fiscale a veniturilor obținute din operațiunea de vânzare și descărcării din gestiune.

În justificarea acestei opinii, echipa de inspecție fiscală a invocat: punctul de vedere exprimat în scris de către MFP - Direcția Generală de Legislație și Cod Fiscal în baza adresei nr. / 13.05.2015, dispozițiile art.442 din OMFP nr.1802/2014, conform cărora o promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri; precum și faptul că în speță au fost îndeplinite cumulativ toate condițiile de recunoaștere a veniturilor prevăzute de art.441 alin.(2) din OMFP nr.1802/2014 încă de la momentul predării efective a apartamentelor către promitentii-cumpărători, întrucât de la acel moment tranzacția nu ar mai fi reprezentat doar o promisiune de vânzare;

Urmare acestei opinii, echipa de inspecție fiscală a stabilit venituri suplimentare - aferente apartamentelor predate clienților în perioadă verificată, pentru care contractul propriu-zis de vânzare nu a fost încheiat în decursul aceleiași perioade - în suma de lei (conform anexei 4 la Proiectul de RIF), pentru care au fost calculate obligații suplimentare de natură impozitului pe profit.

Motivele de nelegalitate:

A.1.1. Referitor la dispozițiile legale aplicabile:

În ceea ce privește recunoașterea fiscală a veniturilor, legislația fiscală incidentă (art.19 alin. 1 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal) *nu conține nicio prevedere referitoare la determinarea momentului recunoașterii fiscale a veniturilor*, ci se limitează doar la a face trimitere la normele contabile privind înregistrarea contabilă a veniturilor, reprezentate în speță de prevederile OMFP 1802/2014, fiind *greșita afirmația* că prin stabilirea pretins deficitară a momentului înregistrării fiscale a veniturilor, petenta ar fi încălcat dispozițiile

art.19 alin.1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cata vreme *acest text din Codul Fiscal nu conține nicio prevedere referitoare la momentul in care trebuie recunoscute fiscal veniturile* - ci face doar o trimitere ambigua la normele contabile.

Cat privește prevederile incidente referitoare la înregistrarea *contabila* a veniturilor, petenta susține că acestea se regăsesc in dispozițiile punctului 440-442 din cuprinsul OMFP nr. 1802/2014, pe care le citează în cuprinsul contestației.

A.1.2. Referitor la politica contabila a petentei:

Petenta susține că politica contabilă a societății de înregistrare a veniturilor *s-a bazat pe aplicarea ad literam a dispozițiilor pct.442 din OMFP 1802/2014*, care prevăd că, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în contabilitate *in momentul in care se atesta transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective către clienți (pct.440)*, precum si ca *“O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri” (pct.442)*, bazându-se pe principiile fundamentale enunțate la art.3 din Codul Fiscal, respectiv in principal pe *principiul certitudinii impunerii*, care statueaza obligația legiuitorului fiscal de a elabora norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale.

În opinia petentei, interpretarea organelor de inspecție fiscală nu se bazează pe nicio dispoziție legală clară, fiind încălcat flagrant *principiului certitudinii impunerii*, garantat contribuabililor prin art.3 din Codul Fiscal, cauzându-i prejudicii grave prin perceperea de dobânzi si penalitati de intarziere pentru o sarcina fiscala pe care nu avea nicio posibilitate reala de a o anticipa.

Sub acest aspect, se retine ca intreaga aceasta practica a organului fiscal a fost generata de un control similar care a avut loc la o entitate afiliata petentei - S.C. YYY S.R.L. - care practica un sistem de vanzare si o politica contabila de inregistrare a veniturilor similare, si *unde nici macar inspectorii fiscali, ca reprezentanți ai autorității fiscale si specialiști in domeniu, nu au știut exact care este modalitatea corecta de interpretare si aplicare a dispozițiilor art.258 din OMFP 3055/2009 (transpuse in actualele dispoziții ale pct.44P-442 din OMFP 1802/2014)*.

Ca urmare, inspectorii fiscali au considerat necesar sa suspende controlul fiscal similar realizat la societatea YYY S.R.L. pana la obținerea unui punct de vedere din partea departamentului de legislație al MFP, controlul fiind reluat după primirea punctului de vedere exprimat in scris de către MFP - Direcția Generala de Legislație si Cod Fiscal prin adresa nr. / 13.05.2015 - *invocata ca temei si in RIF anexat Deciziei de impunere*.

Cert este, inasa, ca atata timp cat nici macar organul de inspectie fiscala nu a stiut cum sa interpreteze si sa aplice legea in cazul sau - avand nevoie de lamuriri in acest sens din partea departamentului de legislatie al MFP - in mod indiscutabil dispozitiile pct.440-442 din OMFP 1802/2014, care reproduc vechile dispozitii ale art.258 din OMFP 3055/ 2009 si in baza carora li s-a recalculat impozitul pe profit din activitatea de vanzare de locuinte, *sunt neclare si nu respecta principiul certitudinii impunerii*, garantat contribuabililor prin art.3 din Codul Fiscal.

În aceste conditii, potrivit principiului *in dubio contra fiscum* unanim recunoscut in practica CJUE ar fi impus ca organul fiscal sa indrume petenta cum sa procedeze in viitor, dar in niciun caz sa o sanctioneze pentru trecut prin perceperea de dobânzi si penalitati de intarziere aferente unei sarcini fiscale pe care, in mod obiectiv, nu avea nicio posibilitate sa o anticipeze.

A.1.3. Referitor la susținerile din Raportul de Inspectie Fiscala:

Petenta susține că interpretarea si aplicarea prevederilor OMFP 1802/2014 din RIF reprezintă *o reproducere copy paste a unui alt raport de inspectie fiscala* intocmit anterior de o alta echipa de control la afiliata sa, S.C. YYY S.R.L., exemplificând afirmația din raportul de inspectie fiscala intocmit anterior la societatea YYY S.R.L. cum ca *“darea in folosința a imobilului pentru o perioada de cativa ani nu poate fi considerata doar o promisiune de vanzare ...”*, afirmație care, în opinia petentei, nu are nicio baza legala, fapt ce demonstrează ca, echipa de inspectie fiscala nu a făcut, in realitate, nicio analiza sau apreciere proprie.

A.1.4. Petenta susține că echipa de inspectie fiscala a preluat copy paste concluziile din raportul de inspectie fiscala intocmit anterior la societatea YYY S.R.L. iar invocarea opiniei exprimate - in cadrul aceleiași control efectuat la societatea YYY S.R.L. - de către departamentul de legislatie al MFP prin adresa cu nr./13.05.2015, este greșită, deoarece aceasta opinie nu are vreo forța juridica, ci materializează doar interpretarea si parerea pur personala a redactorilor ei, în opinia petentei *echipa de control nici macar nu a citit adresa MFP pe care o invoca*, deoarece inspectorii fiscali ar fi observat ca aceasta *nu se refera deloc la situația concreta a operațiunilor economice (promisiuni de vanzare- cumparare) derulate de petentă*, ci de la un capat la altul adresa *analizeaza exclusiv situația contractelor de vanzare cu plata in rate*. In consecința, în opinia petentei invocarea acestei adrese este neavenita, deoarece aceasta face o analiza pur teoretica a contractelor de vanzare cu plata in rate, fara absolut nicio referire la situația promisiunilor de vanzare practicate de petentă - sunt irelevante in cazul din speța.

A.1.5. Petenta motivează că afirmația echipei de inspectie fiscala cum ca *“darea in folosința a imobilului pentru o perioada de cativa ani nu poate fi considerata promisiune de vanzare” este in afara oricărei prevederi legale*, deoarece chiar daca promitentul-cumparator folosește apartamentul o viata

intreaga cu permisiunea proprietarului de drept, el *nu devine niciodată proprietar deplin asupra imobilului decât din momentul in care incheie cu proprietarul de drept contractul popriu-zis de vanzare.*

Pe de alta parte, petenta afirmă că în conținutul pct.442 din OMFP 1802/2014 care prevede ca “O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri” - *legiuitorul nu a prevăzut expres nicio condiționare* in sensul ca aceasta prevedere s-ar aplica numai pana la predarea bunului promis astfel că, teza susținuta de echipa de control reprezintă practic o adaugare la lege.

A.1.6. Teza în afara legii susținuta de echipa de control nu poate fi justificata nici prin prisma *principiului prevalentei economicului asupra juridicului, este inaplicabil in cazul din speța*, iar recalificarea promisiunilor de vanzare-cumparare in contracte de vanzare cu plata in rate este lipsita de suport legal.

Petenta consideră nelegala si abuziva poziția organului fiscal de a refuza sa ia in considerare dispozițiile pct.442 din OMFP 1802/2014 conform carora “O promisiune de vanzare nu generează contabilizarea de venituri”, deoarece din ansamblul dispozițiilor pct. 440-442 din OMFP 1802/2014 rezulta cat se poate de clar ca pct.442 din Ordin *conține o regula speciala aplicabila promisiunilor de vanzare*, derogatorie si care se aplica cu prioritate fata de condițiile generale enunțate la pct.441 (*conform principiului elementar specialia generalibus derogant*). Înlaturarea dispozițiilor pct.442 din OMFP 1802/2014 nu poate fi justificata nici prin prisma principiului contabilității de angajamente prevăzut la pct.53 alin.(1) din OMFP 1802/2014, care statueaza in esența ca efectele tranzacțiilor si ale altor evenimente sunt recunoscute *atunci când tranzacțiile si evenimentele se produc.*

Aceasta deoarece din dispozițiile pct.440 din OMFP 1802/2014 (care consacra regula generala in materia înregistrării veniturilor din vânzări de bunuri) rezulta ca tranzacția privind vanzarea unui bun se produce în momentul predării bunului către cumpărător, al livrării lui pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, *care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunului respectiv către clienți*, putând fi considerata consumata odata cu predarea bunului *doar in cazul in care predarea atesta transferul dreptului de proprietate*, adica in concret *doar in cazul bunurilor mobile*, pentru care legea prevede ca posesia valoreaza titlu de proprietate, pana la proba contrara (art.919 alin.(3) Cod civil). Potrivit aceluiași text legal inasa, *acest principiu nu se aplica bunurilor imobile înscrise in cartea funciara* (cum sunt apartamentele din cazul din speța).

A.1.7. Petenta afirmă că *in cazul său aceste condiții nu sunt intrunite cumulativ la momentul predării apartamentelor către clienți*, astfel:

a) prin predarea bunului *nu transferă promitentului-cumparator riscurile si evantaietele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunului*, fapt confirmat de împrejurarea ca imobilul continua sa fie asigurat de către petentă

pentru riscurile obișnuite ale dreptului de proprietate (condiție impusă și prin contractul de credit încheiat de dezvoltator cu banca finanțatoare), precum și de faptul că odată cu predarea nu transferă promitentului- cumpărător posesia sau vreun drept real, de membrament al dreptului de proprietate, ci numai deținerea precară asupra bunului imobil (conform diferențierii prevăzute de art.916-918 din Codul civil), astfel că până la momentul perfectării contractului de vânzare promitentul-cumpărător nu are statut de posesor, titular al atributelor dreptului de proprietate, ci este un simplu tolerat al proprietarului.

Fapt ce rezultă din însuși faptul că, potrivit prevederilor Promisiunilor de vânzare-cumpărare, în situația în care promitentul- cumpărător nu achită la scadență chiar și numai o tranșă din prețul de achiziție al imobilului, *in calitatea sa de proprietar și gestionar deplin asupra bunului imobil noi avem puterea și toate prerogativele necesare pentru a-l evacua imediat pe promitentul-cumpărător din apartament*, printr-o simplă procedură de evacuare, fără a fi necesară în prealabil nicio acțiune judiciară de rezoluție a contractului etc.

b) până la momentul perfectării contractului final de vânzare - care coincide cu momentul ieșirii bunului imobil din patrimoniul și gestiunea societății noastre - *imobilul continuă să se afle în gestiunea petentei, fiind în continuare grevat de ipoteca constituită de către petentă în favoarea băncii sale finanțatoare* (conform dispozițiilor Legii nr.190/1999) și de interdicția corelativă de instrainare și grevare instituită în favoarea aceleiași bănci finanțatoare, sarcini care prin valoarea lor (de regula de mai multe milioane de euro) absorb și golesc de conținut orice posibil atribut sau avantaj decurgând din dreptul de proprietate asupra bunului imobil.

c) mărimea veniturilor nu poate fi evaluată în mod cert și credibil în niciun moment din cursul executării promisiunilor de vânzare-cumpărare întrucât, pe de o parte, nu poate cunoaște cu certitudine în niciun moment data realizării efective a veniturilor, iar pe de altă parte *pe întreaga perioadă de derulare a promisiunii există un grad ridicat de improbabilitate în ceea ce privește realizarea veniturilor*, în promisiune existând stipulat un pact comisoriu expres care atrage rezoluția de plin drept a întregii promisiuni în situația în care oricare din tranșele aferente prețului imobilului nu este achitată la scadența convenită. Acest risc de rezoluție crește exponențial având în vedere că plata prețului poate fi reealonată pe o perioadă de până la 7-8 ani, dovada clară în acest sens fiind *rata ridicată de promisiuni rezolvate ca urmare a neplății prețului*, respectiv ponderea mare (din total promisiuni încheiate) a acelor promisiuni de vânzare-cumpărare care finalmente nu mai generează societății noastre beneficiile economice preconizate inițial și ajung să fie, pe parcurs, rezolvate.

A.1.8. Petenta subliniază faptul că veniturile decurgând dintr-o livrare de bunuri nu pot fi înregistrate în contabilitate decât odată cu descărcarea bunului vândut din gestiunea vânzătorului, astfel că prin raportare la art. 19 alin. 1 din Codul fiscal (pct. 12 din Norme) „pe perioada de executare a unei simple

promisiuni de vânzare – cumpărare este juridic și contabil imposibil ca bunul imobil să iasă din gestiunea dezvoltatorului în virtutea dispozițiilor Titlului IX din Codul fiscal privind impozitele și taxele locale”.

Astfel, în opinia petentei, atâta timp cât imobilul nu este radiat din rolul său fiscal la Direcția Venituri a Primăriei (radiere operată prin prezentarea contractului autentic de vânzare), dezvoltatorul are „obligația legală de a menține bunul respectiv în gestiunea sa internă și nu există nicio dispoziție legală care să îi permită descărcarea anticipată din gestiune.”

Pentru motivele expuse, și în virtutea dispozițiilor speciale ale pct.442 din Ordinul MFP nr.1802/2014, derogatorii și care se aplică cu prioritate față de criteriile cu caracter general prevăzute la pct.441 din același Ordin, petenta consideră că *a procedat în mod corect înregistrând contabil și fiscal veniturile derivate din Promisiunile de vânzare cumpărare la momentul încheierii contractelor finale de vânzare translativă de proprietate.*

A.2. Cu privire la stabilirea unor venituri suplimentare din penalitate

Urmare a verificării efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că în promisiunile de vânzare-cumpărare încheiate între petentă și clienții săi este stipulată perceperea unei penalități în cazul neachitării la termen a sumelor datorate. Cu toate acestea, s-a constatat că petenta nu a înregistrat venituri din penalități în perioada verificată. Astfel, constatând că pe parcursul derulării promisiunilor au existat situații în care unii clienți nu au achitat la termen sumele datorate, echipa de inspecție fiscală a procedat la stabilirea de venituri suplimentare din penalități invocând *principiul contabilității de angajamente* și dispozițiile art.431 alin.(1) și art.435 alin.(1) din OMFP 1802/2014, potrivit cărora în categoria veniturilor se includ și câștigurile din alte surse precum penalitățile contractuale.

Motivele de nelegalitate:

Aceasta abordare este conceptual greșită, în sensul că este contrar tuturor dispozițiilor legale a se impune vânzătorului o obligație de a percepe clienților săi penalități, la fel precum este inadmisibil ca prevederile legale referitoare la dreptul la penalități să fie interpretate și aplicate în detrimentul creditorului-vanzator, în sensul de a impune acestuia sarcini fiscale suplimentare, în condițiile în care din rațiuni comerciale a renunțat, în tot sau în parte, la dreptul de a pretinde clienților săi penalități.

Din această perspectivă, absorbirea organului fiscal este nelegală pentru următoarele considerente:

A.2.1. Inspectorii fiscali nu au înțeles însăși esența conceptului de penalitate contractuală, care potrivit legii este un drept, și nicidecum o obligație a creditorului. În acest sens, petenta citând prevederile relevante ale art. 1530, 1535, 1538 și 1539 din Codul civil, care constituie sediul materiei penalităților

contractuale (sinonime daunelor-interese sau daunelor moratorii in terminologia intrebuintata in Codul civil).

Creditorul nu poate cere atît executarea în natură a obligației principale, cât și plata penalității, afară de cazul în care penalitatea a fost stipulată pentru neexecutarea obligațiilor la timp sau în locul stabilit. În acest din urmă caz, creditorul *poate cere atît executarea obligației principale, cât și a penalității, dacă nu renunță la acest drept* sau dacă nu acceptă, fără rezerve, executarea obligației.

Rezulta că in concepția legiuitorului perceperea penalităților prin valorificarea clauzei penale prevăzute in contract reprezintă un drept suveran al creditorului, si nicidecum o obligație, creditorul obligației neexecutate la termen fiind singura persoana indreptatita sa decidă, in funcție de circumstanțe sau de interesele sale comerciale, daca sa aplice clienților sai penalitățile stipulate in contract, sau sa renunțe in tot sau in parte la dreptul sau la penalitati (facultatea creditorului de a renunța la dreptul sau la penalitati fiind expres recunoscuta de dispozițiile art. 1.539 din Codul civil).

In aceste condiții, a considera ca perceperea de penalitati reprezintă o obligație a creditorului (si nu un drept, cum reiese din toate dispozițiile legale) reprezintă o nesocotire a dispozițiilor legale aplicabile si o incalcare flagranta a dreptului expres conferit creditorului de dispozițiile art.1.539 din Codul civil de a renunța la dreptul sau la penalitati, atunci când circumstanțele si interesul superior al păstrării bunelor relații cu clienții o impun.

A.2.2. Referitor la considerarea de către organul fiscal că perceperea penalităților pentru depășirea termenelor de plata nu reprezintă un drept, ci o obligație a creditorului petenta arată că privind in ansamblu relațiile dintre petentă si debitorii sai, principalul debitor rau-platnic este insusi organul fiscal, care tergiversează si intarzie in mod constant, de exemplu, rambursările de TVA la care petenta este legal indreptatita. Iar prejudiciile cauzate acesteia prin aceste tergiversări ale organului fiscal sunt considerabil mai mari decât orice posibile prejudicii cauzate de intarzierile la plata ale clienților săi. Cu alte cuvinte, in practica, perceperea penalităților de intarziere este fie un drept, fie o obligație a creditorului, după cum convine intereselor organului fiscal, ceea ce este pur si simplu inadmisibil.

A.2.3. In al treilea rând, a impune creditorului-vanzator sa perceapă in toate cazurile penalitati clienților care nu isi achita la termen obligațiile contractuale, reprezintă o încălcare flagranta a *principiului libertății de gestiune sau al non-imixtiunii*, care interzice administrației fiscale să evalueze în mod critic deciziile de gestiune ale întreprinderii, cum ar fi, de exemplu, opțiunea acesteia de a renunța la perceperea de penalitati de intarziere in anumite situații, din dorința de a-si păstra clienții sau bunele relații cu aceștia si de a evita prejudiciul de imagine creat printr-o atitudine exagerat de agresiva fata de clienții sai.

În doctrina europeană libertatea de gestiune presupune dreptul contribuabilului de a-și diminua sarcina fiscală, în sensul că *fiecare contribuabil beneficiază de libertatea de a alege între a realiza sau a nu realiza profit*, dreptul de a opta în favoarea soluției care generează cel mai mic impozit și nu în ultimul rând dreptul de a greși, fiind admis că, în afaceri, fiecare întreprinzător are dreptul imprescriptibil de a face erori, de a se implica în afaceri inerente soldate cu pierderi, rezultate economice negative, etc.

Or, acest principiu al libertății de gestiune se aplica, în opinia petentei, cu atât mai mult în cazul din speță, în condițiile în care art.1.539 din Codul civil prevede în mod expres dreptul creditorului de a lua decizia de afaceri de a renunța la dreptul sau la penalități, fără ca organul fiscal să fie abilitat să cenzureze sau să sancționeze o astfel de decizie.

A.2.4. Nu în ultimul rând, stabilirea în sarcina creditorului-vanzator a unor venituri suplimentare din penalități pe care, din rațiuni comerciale, a ales să nu le perceapă clienților săi *este contrar spiritului reglementării penalităților contractuale*. Potrivit doctrinei în materie, penalitățile contractuale au o dublă funcție: de sancționare a conduitei culpabile a debitorului și de reparare a prejudiciului suferit de creditor prin întârzierea în executarea obligației de plată.

Prin urmare, din perspectiva creditorului penalitatea contractuală are o funcție esențialmente reparatorie, de a-i asigura creditorului - în măsură în care acesta consideră necesar - posibilitatea de a obține repararea prejudiciului ce i-a fost cauzat printr-o prestație suplimentară cuantificată anticipat ca echivalent al prejudiciului suferit.

Pe de altă parte, după cum clar rezulta din dispozițiile art.1539 Cod civil, creditorul are deplină libertate de a percepe sau nu penalitățile ce i se cuvin, în limita termenului general de prescripție de 3 ani de la survenirea faptului generator al penalității, dacă și în măsură în care se consideră prejudiciat.

Or, a răstălmăci dispozițiile legale transformând penalitatea contractuală dintr-o reparație într-un mijloc de sancționare a creditorului care a ales să renunțe la perceperea de penalități reprezintă un evident abuz care nesocotește însuși spiritul dispozițiilor de drept material care reglementează penalitatea contractuală.

La data de 19.01.2017, ulterior formulării contestației, petenta a depus în completarea contestației precizări suplimentare, adresă înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr./19.01.2017 și la Inspecție Fiscală Arad sub nr. ARG_AIF/20.01.2017, și transmisă la D.G.R.F.P. Timișoara unde a fost înregistrată sub nr./09.02.2017, aflându-se în original la dosarul cauzei, împreună cu opinia organelor de inspecție fiscală asupra acestor documente.

În cuprinsul acestor precizări, suplimentar de cele precizate în cuprinsul contestației, petenta arată următoarele:

Cu privire la pct. 2) din decizia de impunere, privind stabilirea de către echipa de inspecție fiscală a unor venituri suplimentare în suma de lei din penalitățile de 0,1% din debitul restant/zi de întârziere stipulate în promisiunile de vânzare-cumpărare încheiate cu clienții săi - aceste venituri suplimentare din penalități fiind stabilite pentru un număr de 4 astfel de promisiuni, pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în suma de lei, conform Anexei 7 la RIF. În aceste sens petenta depunând, în probatiune, un set de documente, din care rezulta că în cazul tuturor celor 4 promisiuni era imposibil ca aceasta să le perceapă clienților penalități de întârziere întrucât, pe de o parte, toți cei 4 cumpărători au fost finanțați prin programul Prima Casa, iar întârzierile la plată s-au produs exclusiv ca urmare a întârzierilor în decontare în cadrul programului Prima Casa, iar pe de altă parte întârzierile s-au produs în executarea contractelor de vânzare (și nu a promisiunilor), iar în contracte nu există prevăzută niciun fel de clauză penală de aplicare a vreunei penalități.

1) Cu cei patru clienți menționați în Anexa 7 la RIF s-au încheiat următoarele contracte de vânzare-cumpărare, și de care inspectorii fiscali nu au ținut cont deși le-au fost puse la dispoziție:

- Cu PG, s-a încheiat CVC autentificat sub nr./08.06.2016 de către notar public MPI;

- Cu FIM, s-a încheiat CVC autentificat sub nr./09.06.2016 de către notar public MPI;

- Cu MGS, s-a încheiat CVC autentificat sub nr./16.06.2016 de către notar public MPI;

- Cu ME, s-a încheiat CVC autentificat sub nr./14.07.2016 de către notar public TD.

Acești patru clienți au achitat arvuna la data semnării promisiunii de vânzare. Pentru plata diferenței de preț au fost finanțați prin programul "Prima Casa", fiecare client-cumpărător încheind un contract de credit cu banca finanțatoare, iar pentru garantarea restituirii creditului acordat de către banca, au încheiat un contract de garantare cu Fondul Național de Garantare a Creditelor pentru întreprinderile Mici și Mijlocii SA - IFN. După cum se menționează în fiecare dintre contractele de vânzare-cumpărare de mai sus, condiția pentru punerea la dispoziția cumpărătorului a sumei creditului este semnarea contractului de vânzare-cumpărare și a contractului de garantare menționat mai sus.

Urmare a condiției impuse de banca finanțatoare s-au încheiat contractele de vânzare-cumpărare (de obicei concomitent cu contractele de credit dintre clienți și banele) și, în fiecare contract s-a stipulat termenul pentru plata diferenței de preț.

Dat fiind faptul că, în urma încheierii contractelor de credit de către cumpărători, banca finanțatoare (care nu este parte în contractele de vânzare-cumpărare) urma să le achite diferența de preț, în contractele de vânzare-

cumparare nu mai exista clauza penala prin care clientii-cumparatori sa fie obligați la plata penalităților de intarziere de 0,1% pe zi de intarziere pentru neplata diferenței de preț.

In consecința, dat fiind ca promisiunea de vanzare incheiata inițial a incetat sa mai existe din momentul in care a fost inlocuita de contractul de vanzare-cumparare autentic (care nu mai prevede clauza penala), petenta nu mai avea niciun temei juridic in virtutea caruia sa calculeze penalitati de intarziere, astfel ca nici inspectorii fiscali nu sunt indreptatiti sa calculeze venituri suplimentare fata de care sa se perceapă impozit suplimentar.

2) Întârzierile la plata diferenței de preț la termenul stabilit in contractele de vanzare-cumparare nu se datoreaza vreunei culpe a cumpărătorilor ci se datoreaza exclusiv procedurii, birocrăției si timpului necesar pentru aprobarea docarelor. Procedura pe care cumpărătorii trebuie sa o urmeze este următoarea:

Clientul depune documentația de credit la banca, in vederea analizării dosarului. Daca acesta este aprobat, atunci dosarul este trimis la Fondul National de Garantare a Creditelor pentru IMM, in vederea obținerii garanției din partea Statului.

Fondul analizeaza cererea, după care poate aproba dosarul, il poate respinge sau il poate retrimite la banca, in cazul in care nu este complet sau nu a fost completat corect.

In cazul in care Fondul aproba dosarul, are loc apoi semnarea contractului de garantare intre toate cele trei parti implicate - clientul, banca si Fondul de garantare, precum si semnarea contractului de credit intre banca si client.

După cum se poate constata, procedura de obținere a unui credit cu programul "Prima Casa" sau chiar a unui credit ipotecar, termenul de acordare este dificil de estimat inasa, acesta poate dura in jur de doua-trei saptamani, motiv pentru care petenta a stipulat un astfel de termen in contractele de vanzare-cumparare, ca si termen de achitare a diferenței de preț, iar daca acest termen a fost depășit, nu este in niciun caz din culpa cumpărătorilor ci, din cauza procedurii anevoioase de aprobare a creditului.

Petenta depune in probatiune, fotocopii ale următoarelor înscrisuri:

- CVC incheiat cu PG, autentificat sub nr./08.06.2016 de către notar public MPI;

- CVC incheiat cu FIM, autentificat sub nr./09.06.2016 de către notar public MPI;

- CVC incheiat cu MGS, autentificat sub nr./16.06.2016 de către notar public MPI;

- CVC incheiat cu ME, autentificat sub nr./14.07.2016 de către notar public TD,

transmise de Inspekția Fiscală împreună cu punctual său de vedere asupra acestora la data de 09.02.2017.

I.B. Petenta XXX S.A., prin reprezentantul său legal, a formulat contestație împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX/13.01.2017** pentru suma de **XXX lei** reprezentând penalități de nedeclarare, și, implicit, împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXX/13.01.2017** pentru suma de **XXX lei**, reprezentând accesorii, Dosar fiscal nr. XXX, emise de A.J.F.P. Arad, acte administrativ fiscale pe care le consideră netemeinice și nelegale, pentru următoarele motive:

➤ *Chestiuni prealabile.* În opinia petentei, cele doua decizii contestate conțin o serie de neconformitati, în sensul că au fost emise ca urmare a unui control fiscal desfasurat la petentă in baza prevederilor noului Cod de procedura fiscala (Legea 207/2015), insusi debitul principal in legătură cu care au fost calculate obligațiile de plata accesorii fiind corespunzător anului 2016. Petenta arată că Decizia .../2017 a fost emisa in baza prevederilor OUG 92/2003, act normativ abrogat atat in perioada fiscala verificata, cat si in perioada desfășurării controlului fiscal, decizie pe care o consideră ca fiind anulabila pentru motivul emiterii ei in baza unei legi abrogate, OUG 92/2003 nemaifiind in vigoare nici la data emiterii deciziei contestate si nici la data efectuării controlului care a avut loc in perioada 10.08.2016-24.10.2016 conform RIF F-AR XXX din 17.11.2016.

O alta neconformitate se refera la înscrierea in Anexele deciziilor contestate a actului administrativ Decizie nr. XXX din 22.11.2016, care in fapt nu exista, arătând că Decizia de impunere cu nr. XXX privind obligațiile de plata principale stabilite de inspecția fiscala, a fost emisa la data de 17.11.2017.

In aceste condiții, în opinia sa, sunt incidente prevederile art. 49 alin.1 si alin.3 din Legea 207/2015 privind nulitatea actului administrativ fiscal.

➤ In ceea ce privește *fondul contestației*, petenta invederează ca cele doua sume stabilite in sarcina sa prin deciziile contestate: XXX lei reprezentând penalitati de nedeclarare si XXX lei reprezentând accesorii - *au fost calculate debitului principal in suma de XXX lei reprezentând impozit pe profit suplimentar stabilit prin Decizia de impunere cu nr. F-AR XXX/17.11.2016*, împotriva căruia *a formulat contestație în procedura administrativa*, contestația fiind inregistrata la AJFP Arad in data de 28.12.2016 sub nr. XXX, fara ca pana la momentul formulării contestației în legătură cu accesoriile, aceasta sa fie soluționată.

In consecința, avand in vedere faptul ca aceasta a contestat deja, in condițiile legii, decizia de impunere inițiala, prin care s-a stabilit debitul principal (impozit pe profit stabilit suplimentar) la care se raportează obligațiile fiscale accesorii, contestația sa împotriva deciziei de impunere inițiale se răsfrânge si asupra celor doua decizii subsecvente (privind obligațiile de plata accesorii) ce fac obiectul acestei contestații, iar toate motivele invocate si detaliate in conținutul contestației împotriva deciziei de impunere inițiale se

aplica *mutatis mutandis* si in ceea ce privește accesoriile aferente debitului principal nelegal stabilit.

Astfel, toate motivele de fapt si de drept pe larg dezvoltate in contestația formulată impotriva deciziei de impunere inițiale nr. F-AR-XXX din 17.11.2016, se aplica in mod corespunzător si celor doua decizii subsecvente privind debitele accesorii, apreciind ca in conformitate cu principiul *accessorium sequitur principalem*, penalitățile urmeaza soarta debitului principal, iar daca debitul principal a fost nelegal stabilit, si obligațiile de plata accesorii calculate prin cele doua decizii contestate se impune a fi anulate.

➤ Cu privire la *penalitățile de nedeclarare*, petenta arată că acestea au fost calculate in baza art. 181 din Legea 207/2015 privin Codul de procedura fiscala, articol pe care petenta îl citează în cuprinsul contestației.

Petenta consideră că se află in situația de exonerare de la obligația de plata a penalității de nedeclarare prevăzută de art. 181 alin. 7 Cod proc. fisc., conform caruia: “*Penalitatea de nedeclarare nu se aplică dacă obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere rezultă din aplicarea unor prevederi ale legislației fiscale de către contribuabil/plătitor, potrivit interpretării organului fiscal cuprinse în norme, instrucțiuni, circulare sau opinii comunicate contribuabilului/plătitorului de către organul fiscal central.*”

Decizia de impunere inițiala privitoare la debitul principal (pentru care a fost calculata penalitatea de nedeclarare) a fost emisa in baza constatărilor inspectorilor fiscali privind *modul pretins deficitar de evidențiere in contabilitate a veniturilor din vanzarea de locuințe*, echipa de inspecție fiscala exprimând opinia ca inca de la darea in folosința a apartamentelor, respectiv de la predarea apartamentului in folosința clientului, petenta ar fi avut obligația inregistrării contabile si fiscale a veniturilor obținute din operațiunea de vanzare si descărcării din gestiune.

În opinia organului de control politica contabila a petentei de a inregistra contabil si fiscal veniturile derivate din operațiunile de vanzare de locuințe doar la momentul perfectării contractelor de vanzare *translative de proprietate* ar fi una *greșita*, iar prin devansarea momentului recunoașterii fiscale a veniturilor a fost stabilit impozitul pe profit suplimentar in suma de XXX lei ce face obiectul deciziei de impunere nr. F-AR XXX/17.11.2016.

Petenta redă în cuprinsul contestației punctele 440-442 din OMFP nr. 1802/2014.

Aceasta politica contabila a petentei - de a inregistra contabil si fiscal veniturile derivate din operațiunile de vanzare de locuințe doar la momentul perfectării contractelor de vanzare *translative de proprietate* - se fundamentează nu doar pe *dispozițiile exprese si explicite ale pct.442 din OMFP nr. 1802/2014*, ci si pe o decizie de soluționare a unei contestații (act administrativ fiscal) emisa anterior in acest sens de către ANAF - Direcția Generala de Soluționare a

Contestațiilor (organul central de soluționare a contestațiilor împotriva actelor administrative-fiscale) într-o speța similară a unei entități afiliate petentei.

Petenta își întemeiază susținerile pe Decizia nr. 372/05.11.2008 emisa de ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în soluționarea unei contestații formulate de SC SA (entitate având acționariat comun cu petenta) prin care, investita fiind cu soluționarea *aceleiași probleme de drept*. Potrivit acestei decizii s-a admis contestația formulată S.A., concluzia fiind că în cazul promisiunilor de vânzare cu plata prețului în rate, contribuabilul are obligația de a înregistra fiscal veniturile derivate din operațiunea de vânzare doar în momentul încheierii actului final de vânzare translativ de proprietate, decizie emisă în baza vechii legislații în materie, respectiv dispozițiile OMFP 306/2002, pct. 5.3. (referitor la Veniturile din vânzarea de bunuri), care deși conținea dispoziții similare cu actualele prevederi ale art.440 și 441 din OMFP nr.1802/2014, nici măcar nu conținea precizarea expresă referitoare la promisiunile de vânzare, existența în actualele dispoziții ale pct.442 din OMFP nr.1802/2014, potrivit cărora: „442. - *O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri.*”. Aceste prevederi sunt absolut similare actualelor prevederi ale pct.440 și 441 din OMFP 1802/2014, *cu o singură diferență notabilă*, respectiv aceea că din reglementările anterioare *lipsea excepția* - introdusă ulterior de legiuitor prin dispozițiile speciale ale art.258 alin.(3) din OMFP 3055/2009 - potrivit căreia, prin derogare de la condițiile generale enunțate, *o promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri*.

Or, dacă prin decizia de soluționare a contestației emisa în cazul S.A., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a apreciat - chiar și în baza legislației mai ambigue existente anterior - că în cazul promisiunilor de vânzare cu plata prețului în rate, contribuabilul are obligația de a înregistra fiscal veniturile derivate din operațiunea de vânzare doar în momentul încheierii actului final de vânzare translativ de proprietate, petenta consideră că, începând cu Ordinul 3055/2009 și mai apoi prin Ordinul 1802/2014, legiuitorul a completat reglementarea cu precizarea expresă că o promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri

Dat fiind că politica contabilă a petentei, de a înregistra contabil și fiscal veniturile derivate din operațiunile de vânzare de locuințe la momentul perfectării contractelor de vânzare translative de proprietate, s-a întemeiat și pe decizia emisa de forul central de soluționare a contestațiilor în cazul afiliatei sale, S.C. S.A., petenta consideră că se află în situația de exonerare de la plata penalității de nedeclarare prevăzută de art. 181 alin. 7 din Cod procedura fiscală.

➤ În opinia petentei, nu sunt îndeplinite nici cerințele imperative ale art. 181 alin. 8 din Legea 207/2015, potrivit căreia „*Despre aplicarea penalității de nedeclarare potrivit alin. (1) sau, după caz, despre neaplicarea acesteia potrivit alin. (6) sau (7), se consemnează și se motivează în raportul de inspecție*

fiscală. Prevederile art. 130 alin. (5) și ale art. 131 alin. (2) sunt aplicabile în mod corespunzător”.

Or, în RIF nr. F-AR XXX din 17.11.2016 emis de A.J.F.P.Arad se arată doar generic la pag. 13 ca „societatea datorează penalități de nedeclarare deoarece perioada supusă verificării cuprinde și perioada 01.01.2006-30.06.2016” ceea ce nu echivalează cu motivare suficientă din partea organului fiscal.

În subsidiar, cu privire la penalitățile de nedeclarare, petenta solicită diminuarea acestora cu 75% astfel cum este prevăzut în art. 181 alin. 2 coroborat cu art. 156 alin. 1 din Legea 207/2015 „penalitatea de nedeclarare se reduce, la cererea contribuabilului cu 75%, dacă obligațiile fiscale principale stabilite prin decizie: a) se sting prin plată sau compensare până la termenul prevăzut la art. 156 alin. 1” condiție îndeplinită în speță.

Petenta depune în probațiune: Decizia 372/2008 la care a făcut referire la pct. C din contestație.

Pentru toate aceste motive, petenta solicită admiterea contestațiilor formulate, și anularea deciziunilor contestate.

II. A. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR XXX/17.11.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-AR XXX/17.11.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în ceea ce privește impozitul pe profit, perioada verificată fiind 26.02.2014 – 30.06.2016, organele de inspecție fiscală constatând următoarele:

1. Din cele 57 de apartamente predate promitenților cumpărători până la data de 30.06.2016, doar pentru 8 apartamente petenta a înregistrat în trim.II 2016 venituri din vânzarea acestora. Pentru celelalte 49 de apartamente predate promitenților cumpărători începând cu data de 03.03.2016 și până la data de 30.06.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare la data predării acestora, respectiv în trim.I sau II 2016.

Din cele 49 de apartamente menționate mai sus, pentru 6 apartamente (predate în trim.I 2016 și înregistrate de societate pe venituri în trim. II 2016), organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare în trim.I 2016, stornându-le în trim.II 2016. Astfel au fost stabilite venituri suplimentare în suma totală de lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au acordat ca și deductibilitate suplimentară, cheltuielile cu descărcarea din gestiune aferentă apartamentelor pentru care au fost stabilite venituri suplimentare, în conformitate cu prevederile

art. 25 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, fiind astfel acordate deduceri suplimentare pentru cheltuieli în suma totală de lei.

Aceste deficiente constatate au influențat rezultatul fiscal aferent trim.I și II 2016, rezultând astfel un impozit pe profit suplimentar în suma de lei.

2. Din verificarea efectuată s-a constatat că atât în promisiunile sinalagmatice de vânzare-cumpărare cât și în antecontractele de vânzare-cumpărare este precizată perceperea unei penalități în cazul neachitării la termen a sumelor datorate, iar SC XXX SA nu a înregistrat venituri din penalități în perioada verificată, fiind identificate în acest sens, două situații:

a) în cazul a 39 de apartamente, în promisiunile/antecontractele de vânzare-cumpărare încheiate pentru acestea, este prevăzută o penalitate în suma fixă în situația în care clientul nu achită valoarea integrală a apartamentului până la data predării acestuia.

b) în cazul a 22 de apartamente, în promisiunile/antecontractele de vânzare-cumpărare încheiate pentru acestea, este prevăzută o penalitate de 0,1%/zi din debitul restant. Situația privind graficul plăților și scadențele este prezentată în anexa 6 la cele 22 de promisiuni/antecontracte de vânzare-cumpărare menționate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare din penalități în suma totală de lei (..... lei venituri din penalități fixe + lei venituri din penalități de 0,1%), rezultând un impozit pe profit suplimentar în suma de lei (..... lei aferent penalităților fixe + lei aferent penalităților de 0,1%).

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar, aferent perioadei 26.02.2014-30.06.2016, în suma totală de **XXX lei**.

B. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX/13.01.2017, Dosar fiscal nr.XXX, în temeiul prevederilor art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad au stabilit în sarcina petentei XXX S.A. obligații fiscale accesorii în sumă de totală de **XXX lei**, constând în penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizie de impunere, respectiv Decizia de impunere nr.F-AR XXX/17.11.2016 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei XXX S.A. obligații fiscale principale în sumă totală de XXX lei reprezentând impozit pe profit.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. 13340 din 08.07.2016 organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Arad, în conformitate cu

prevederile art. 88 lit. c) și art. 119 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina societății petente suma totală de **XXX lei** constând în dobânzi aferente impozitului pe profit, ca urmare a Deciziei de impunere nr.F-AR XXX/17.11.2016 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei XXX S.A. obligații fiscale principale în sumă totală de XXX lei reprezentând impozit pe profit.

III. Societatea XXX S.A., cu sediul în XXX, jud. Arad, este înregistrată la O.R.C. sub nr. CCC, are cod unic de înregistrare XXX, și are ca obiect principal de activitate „Dezvoltare (promovare) imobiliară” - cod CAEN 4110.

IV. Luând în considerare constatările organului fiscal, motivele invocate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:

IV. A. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la personae juridice nr. F-AR XXX/17.11.2016.

A.1. Referitor la momentul recunoașterii veniturilor din vanzarea imobilelor

Având în vedere faptul că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice punctul de vedere în scopul soluționării pe fond a unei contestații similare în legătură cu acest capăt de cerere, în considerarea dispozițiilor art. 276 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, termenul de soluționare a contestației formulate de petentă s-a prelungit conform art. 77 alin. (2) din Noul Cod de procedură fiscală.

De asemenea, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, văzând că motivațiile petentei se bazează pe constatările inspecției fiscale într-o situație similară, respectiv cea de la YYY, s-a procedat la examinarea informațiilor conținute atât de portalul A.N.A.F. cât și de baza de date Portal.just.ro, rezultând că asupra deciziei de soluționare a contestației formulate de YYY, se exercită controlul de legalitate al unei instanțe judiciare, respectiv Curtea de Apel Timișoara, această cauză făcând obiectul dosarului nr./2015.

Astfel se constată că la data de2017, Curtea de Apel Timișoara a pronunțat Sentința Civilă nr., comunicată A.J.F.P. Caraș Severin la data de

23.06.2016, în care această instanță de control judiciar a statuat asupra tratamentului fiscal referitor la momentul recunoașterii veniturilor din vânzarea imobilelor la o afiliată a petentei, respectiv YYY.

În condițiile în care până la data prezentei, direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice nu a comunicat răspunsul său, în considerarea dispozițiilor consacrate de art. 6 paragraful 1 din Convenția Europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, ratificată prin Legea nr. 30/1994, în legătură cu soluționarea cererilor într-un termen rezonabil, în cauze existând interpretarea dată de o instanță de control judiciar, Curtea de Apel Timișoara, în dosar nr./2015, într-o cauză similară, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara va proceda la soluționarea contestației în legătură cu acest capăt de cerere în condițiile legii.

A.1.1. Referitor la dispozițiile legale aplicabile

În fapt, petenta a realizat venituri urmare a promisiunilor de vânzare cumpărare încheiate cu potențialii cumpărători, venituri pe care nu le-a înregistrat la momentul realizării acestora, ci numai în momentul perfectării contractelor de vânzare cumpărare definitive.

În drept, potrivit art.19, alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal

”ART. 19 - Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementarilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile (...)”

coroborat cu pct.5 alin. 1 din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal care prevede ca:

“5.(1) În aplicarea art.19 alin(1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare (...).”

Potrivit prevederilor legale precitate, rezultatul fiscal se calculează ca diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementarilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că, organele de inspecție fiscală au considerat că petenta a calculat eronat profitul impozabil prin faptul ca nu a tinut cont de veniturile pe care a omis sa le înregistreze in contabilitate (prin urmare si in stabilirea profitului impozabil din punct de vedere fiscal).

Din coroborarea celor doua prevederi legale precitate rezultă foarte clar ca societatea a calculat eronat profitul impozabil prin faptul ca nu a tinut cont de veniturile pe care a omis sa le înregistreze in contabilitate (prin urmare si in stabilirea profitului impozabil din punct de vedere fiscal). Este de asemenea evident ca trimiterea la normele contabile nu este de loc ambigua, asa cum in mod eronat insista in repetate rânduri petenta, prevederea legala fiind foarte clara: *„Rezultatul fiscal se calculează ca diferența între veniturile si cheltuielile înregistrate conform reglementarilor contabile aplicabile...”*

Astfel, că organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au considerat ca petenta a incalcat prevederile art.19, alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, respectiv a calculat eronat profitul impozabil prin faptul ca nu a tinut cont de veniturile pe care a omis sa le înregistreze in contabilitate.

A.1.2. Referitor la politica contabila a societății

În fapt, în perioada verificată petenta a realizat venituri din vânzarea de bunuri imobile către diverse persoane fizice.

Intre petentă si potențialii clienți au fost inițial încheiate antecontracte/promisiuni sinalagmatice de vanzare-cumparare pentru apartamente, ulterior părțile urmând a incheia contracte de vanzare- cumparare definitive, in forma autentica, in conformitate cu termenii si condițiile acestor antecontracte/promisiuni.

Astfel, conform acestor antecontracte/promisiuni de vanzare-cumparare, din prețul total al apartamentului respectiv imobilului, se achita o parte ca avans, iar restul prețului de vanzare se achita cel târziu pana la data predării imobilului, care se va efectua pe baza unui Proces Verbal de predare-primire apartament.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că deși apartamentele erau date in folosința potențialilor clienți, intre cele doua parti nu se perfecta contract de vanzare-cumparare decât in momentul plății integrale a contravalorii apartamentelor de catre clienți. Pana la acel moment petenta nu înregistra veniturile realizate din tranzacționarea apartamentelor puse la dispoziția clienților.

Analizând conținutul economic al operațiunilor, organele de inspecție fiscală au considerat ca încă de la darea în folosință a apartamentelor, respectiv de la data recepționării de către client, petenta avea obligația înregistrării veniturilor și descărcării gestiunii.

În drept, O.M.F.P. nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare consolidate.

“Venituri din vânzări de bunuri

440. - În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

441. - (1) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;

c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;

d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și

e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

(2) Evaluarea momentului în care o entitate a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor impune o examinare a circumstanțelor în care s-a desfășurat tranzacția. În cele mai multe cazuri, transferul riscurilor și avantajelor aferente dreptului de proprietate coincide cu transferul titlului legal de proprietate sau cu trecerea bunurilor în posesia cumpărătorului. Acesta este cazul celor mai multe vânzări cu amănuntul. În alte cazuri, transferul riscurilor și avantajelor aferente dreptului de proprietate apare într-un moment diferit de cel al transferului titlului legal de proprietate sau de cel al trecerii bunurilor în posesia cumpărătorului. Dacă o entitate păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate, atunci tranzacția reprezintă o vânzare și veniturile sunt recunoscute. De exemplu, un vânzător poate păstra titlul de proprietate asupra bunurilor doar pentru a se asigura că va încasa suma care se datorează. Într-un asemenea caz, dacă entitatea a transferat riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate, tranzacția este o vânzare și veniturile sunt recunoscute. Un alt exemplu când entitatea păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate poate fi o vânzare cu amănuntul, cu o clauză de returnare a banilor în cazul în care clientul nu este satisfăcut. În asemenea cazuri, veniturile sunt recunoscute în momentul vânzării, presupunându-se că vânzătorul poate estima în mod fiabil returnările viitoare și poate recunoaște un provizion aferent returnărilor pe baza experienței anterioare și a altor factori relevanți.

442. - O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri.”

“Principii generale de raportare financiară

*57. - (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere **ținând seama de fondul economic al tranzacției** sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.”*

Potrivit art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 a contabilității, republicată:

„ART. 6

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal:

„ART. 19 Reguli generale

*(1) **Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.** La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile [art. 31](#). Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”*

Coroborat cu pct. 5 din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal

*5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, **veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare**, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”*

Codul civil stipulează următoarele:

„**Pactul de opțiune privind contractul de vânzare și promisiunea de vânzare**

ART. 1.668

Pactul de opțiune privind contractul de vânzare

(1) În cazul pactului de opțiune privind un contract de vânzare asupra unui bun individual determinat, între data încheierii pactului și data exercitării

opțiunii sau, după caz, aceea a expirării termenului de opțiune nu se poate dispune de bunul care constituie obiectul pactului.

(2) Atunci când pactul are ca obiect drepturi tabulare, dreptul de opțiune se notează în cartea funciară.

(3) Dreptul de opțiune se radiază din oficiu dacă până la expirarea termenului de opțiune nu s-a înscris o declarație de exercitare a opțiunii, însoțită de dovada comunicării sale către cealaltă parte.

ART. 1.669

Promisiunea de vânzare și promisiunea de cumpărare

(1) Când una dintre părțile care au încheiat o promisiune bilaterală de vânzare refuză, nejustificat, să încheie contractul promis, cealaltă parte poate cere pronunțarea unei hotărâri care să țină loc de contract, dacă toate celelalte condiții de validitate sunt îndeplinite.

(2) Dreptul la acțiune se prescrie în termen de 6 luni de la data la care contractul trebuia încheiat.

(3) Dispozițiile alin. (1) și (2) se aplică în mod corespunzător în cazul **promisiunii unilaterale de vânzare SAU de cumpărare**, după caz.

(4) În cazul promisiunii unilaterale de cumpărare a unui bun individual determinat, dacă, mai înainte ca promisiunea să fi fost executată, creditorul său înstrăinează bunul ori constituie un drept real asupra acestuia, obligația promitentului se consideră stinsă.

ART. 1.670

Prețul promisiunii

În lipsă de stipulație contrară, sumele plătite în temeiul unei promisiuni de vânzare reprezintă un **avans** din prețul convenit.”

Potrivit normei legale precitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

Într-o tranzacție întotdeauna va prevala aspectul economic în fața formei juridice, conform principiului prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare

veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

Veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei și a stării de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei, se constată următoarele:

Intre petentă și potențialii clienți au fost inițial încheiate antecontracte/promisiuni sinalagmatice de vânzare-cumpărare pentru apartamente, ulterior părțile urmând a încheia contracte de vânzare-cumpărare definitive, în forma autentică, în conformitate cu termenii și condițiile acestor antecontracte/promisiuni.

Astfel, conform acestor antecontracte/promisiuni de vânzare-cumpărare, din prețul total al apartamentului respectiv imobilului, se achită o parte ca avans, iar restul prețului de vânzare se achită cel târziu până la data predării imobilului, care se va efectua pe baza unui Proces Verbal de predare-primire apartament.

În situația în care Promitentul Cumpărător nu achită în integralitate restul de preț până la data predării imobilului, acesta are posibilitatea reesalonării diferenței de preț pe o perioadă de maxim 8 ani în condițiile prevăzute de pct.3 « Pretul/plata prețului » din antecontractele/promisiunile de vânzare-cumpărare.

Conform pct.4.3 din aceste promisiuni este precizată data la care se va face predarea efectivă a imobilului către promitentul cumpărător pe baza de PV de predare-primire.

Conform pct. 3.4 din aceste promisiuni, promitentul cumpărător va putea solicita încheierea contractului autentic de vânzare-cumpărare în vederea transferului dreptului de proprietate asupra imobilului, după plata a 100 % din prețul total al imobilului, sub condiția existenței extrasului de carte funciara aferent imobilului ce face obiectul promisiunii.

Conform punctului 4.4, promitentul cumpărător va avea obligația ca într-un termen de 60 de zile de la predarea imobilului, să asigure transferul contractelor de furnizare a energiei electrice și a gazelor naturale aferente apartamentului pe numele său.

Conform punctului 4.5, promitentul vânzător va preda promitentului cumpărător toate garanțiile aferente instalațiilor/dotarilor imobilului, pentru ca acesta să se îndrepte direct și exclusiv împotriva emitentului garanției.

Conform pct.5.2.3, promitentul cumpărător are obligația să achite începând cu data predării imobilului impozitul aferent apartamentului care va fi refacturat

promitentului-cumparator, cota parte aferenta apartamentului din cheltuielile comune de administrare si întreținere, incluzând, dar fara a se limita la costul tuturor utilităților aferente apartamentului si cota parte corespunzătoare imobilului - determinata conform criteriilor de distribuire prevăzute in statutul asociației de proprietari.

Astfel, deși apartamentele sunt predate clienților inca de la data finalizării lucrărilor si receptionarii lor, acești clienți fiind efectiv mutati in noile apartamente, societatea nu înregistrează in toate cazurile veniturile conform prevederilor legale, ci le înregistrează doar la data incasarii integrale a contravalorii lor sau chiar mai târziu, data la care considera ca se produce si transferul dreptului de proprietate prin încheierea contractului de vanzare - cumpărare si inscrierea in Cartea Funciara.

Analizând conținutul economic al operațiunilor, se constata ca de la data dării in folosința a apartamentelor, respectiv de la data predării si receptionarii de către client, societatea avea obligația înregistrării veniturilor si descărcării gestiunii.

La baza acestor considerente stau prevederile punctului 441 din O.M.F.P. nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale si situațiile financiare consolidate.

Potrivit prevederilor legale precitate, odata cu predarea bunurilor către cumpărător societatea a transferat riscurile si beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate către acesta, fapt ce impune recunoașterea veniturilor.

Din punct de vedere juridic, petenta se prevalează de faptul ca pana la momentul incheierii contractului de vanzare-cumparare, relația contractuală cu clientul este reglementata de Promisiunea sinalagmatica de vanzare-cumparare, iar potrivit prevederilor punctului 442 din O.M.F.P. nr. 1802/2014 promisiunile de vanzare nu generează contabilizarea de venituri (intradevar simpla promisiune nu generează venituri conform pct.442 din O.M.F.P. nr. 1802/2014, dar acțiunea de predare a apartamentelor de care cumpărătorii se bucura si dispun ca buni proprietari, generează in mod evident venituri).

Având in vedere conținutul economic al operațiunii, rezultă că darea in folosința a imobilului pentru o perioada de cativa ani nu poate fi considerata doar o promisiune de vanzare, chiar daca aceasta este denumirea documentului ce reglementează cadrul juridic in care se derulează relația contractuală dintre cele doua parti.

In acest sens, relevante sunt reglementările conținute de punctul 57 din O.M.F.P. nr. 1802/2014 potrivit caruia se are in vedere substanța economica a tranzacției. Atunci când exista diferente intre fondul sau natura economica a unei operațiuni sau tranzacții si forma sa juridica, entitatea va înregistra in contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

Potrivit pct.5 (1) din H.G. nr. 1/2016, cu modificările si completările ulterioare, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile si cheltuielile sunt cele

inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilității nr.82/1991, republicata, cu modificările si completările ulterioare, precum si orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor si cheltuielilor.

Astfel, in conformitate cu prevederile punctului 441 din O.M.F.P. nr. 1802/2014, veniturile din vanzarea bunurilor se înregistrează in momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza de facturi sau in alte condiții prevăzute de contract, care atesta transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

La pct. 441 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 1802/2014 se menționează ca: „(...) *In alte cazuri, transferul riscurilor si avantajelor aferente dreptului de proprietate apare intr-un moment diferit de cel al transferului titlului legal de proprietate sau de cel al trecerii bunurilor in posesia cumpărătorului. Daca o entitate pastreaza doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate, atunci tranzacția reprezintă o vanzare si veniturile sunt recunoscute. De exemplu, un vanzator poate păstră titlul de proprietate asupra bunurilor doar pentru a se asigura ca va incasa suma care se datoreaza. Intr-un asemenea caz, daca entitatea a transferat riscurile si beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate, tranzacția este o vanzare si veniturile sunt recunoscute(...)*”.

Condițiile pentru recunoașterea veniturilor din vanzarea bunurilor, potrivit articolelor indicate, sunt:

- a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile si avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;
- b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi facut-o, in mod normal, in cazul deținerii in proprietate a acestora si nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;
- c) marimea veniturilor poate fi evaluata in mod credibil;
- d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției sa fie generate către entitate si;
- e) costurile tranzacției pot fi evaluate in mod credibil.

In aceste condiții si potrivit principiului contabilității de angajamente prevăzut la pct. 53 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1802/2014, efectele tranzacțiilor si ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile si evenimentele se produc (si nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul sau este incasat sau plătit) si sunt înregistrate in contabilitate si raportate in situațiile financiare ale perioadelor aferente.

Astfel, se constată că sunt îndeplinite condițiile de recunostere a veniturilor din vanzarea imobilelor la momentul predării efective a acestora către cumpărători din următoarele motive:

- societatea vanzatoare a transferat cumpărătorilor riscurile si avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor, nu mai gestionează imobilul la nivelul la care ar fi facut-o in mod normal (conform pct. 4.4, 4.5 si 5.2.3 din promisiuni);

- marimea veniturilor poate fi evaluata in mod credibil respectiv este posibil ca beneficiile economice asociate tranzacției sa fie generate către entitate (conform pct.3 din promisiuni);

- costurile tranzacției pot fi evaluate in mod credibil respectiv prețul de cost al imobilului este cunoscut de către societate si înregistrat in evidenta contabila

- tranzacția nu reprezintă doar o promisiune de vanzare, astfel incat sa nu genereze contabilizarea veniturilor, ci un fapt, predarea efectiva a bunului fiind o operațiune realizata.

De asemenea, conform prevederilor art. 11 alin.(1) din Legea nr.227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

„La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritatile fiscale ... pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat sa motiveze in fapt decizia de impunere emisa ca urmare a neluării in considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante in legătură cu scopul si conținutul tranzacției ce face obiectul neluării in considerare/ reîncadrării, precum si a tuturor mijloacelor de proba avute in vedere pentru aceasta.”

Astfel, deși la predarea apartamentelor către beneficiari, petenta deține un document intitulat „Promisiune de vanzare-cumparare”, din analiza conținutului acestui document reiese faptul ca promitentul cumpărător s-a obligat sa achite avansul si ratele eşalonate, prevedere care a dat astfel naștere la un drept de creanță inca din momentul in care s-a dat efectiv in folosința bunul, una dintre parti fiind obligata fata de cealalta sa vanda la prețul stabilit si termenul stipulat, in caz de refuz, beneficiarul avand dreptul la daune interese potrivit regulilor aplicabile obligației de a face, potrivit Codului civil. Aceste prevederi au determinat organele de inspecție fiscală să concluzioneze ca asa-numita „Promisiune de vanzare-cumparare” nu reprezintă in fapt altceva decât un antecontract de vanzare-cumparare din care reiese ca creanța pretinsa de petenta beneficiarilor are o valoare certa fiind determinata precis ca întindere si cuantificare si chiar daca nu s-a realizat transferul dreptului de proprietate prin promisiunile bilaterale incheiate cu aceasta rezerva se constata si se recunosc retroactiv drepturi preexistente.

Avand in vedere toate aceste aspecte, organele de inspecție fiscala au considerat ca petenta s-a prevalat in mod eronat de noțiunea de „promisiune”,

încercând astfel încadrarea într-o alta stare de fapt fiscală, urmărind astfel obținerea unor avantaje fiscale necuvenite.

Asfel, organele de inspecție fiscală au stabilit veniturile din vânzarea apartamentelor la momentul predării efective a acestora către promitentul cumpărător în conformitate cu prevederile legale precitate, fiind astfel stabilite venituri suplimentare în suma totală de lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au acordat ca și deductibilitate suplimentară cheltuielilor cu descărcarea din gestiune aferentă apartamentelor pentru care au fost stabilite venituri suplimentare, în conformitate cu prevederile art. 25 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, fiind astfel acordate deduceri suplimentare pentru cheltuieli în suma totală de lei.

Având în vedere situația descrisă, se constată că petenta a încălcat prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv :

„ART. 19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art.31.”

Pe cale de consecință, aceste deficiențe au influențat rezultatul fiscal aferent trim.I și II 2016, rezultând un impozit pe profit suplimentar în suma de lei

Așa fiind statuarea din dispozițiile legale din norma articolului de lege invocat și prin normele secundare adoptate în aplicarea și executarea dispozițiilor art. 19 din Codul fiscal că petenta datorează impozit pe profit asupra veniturilor încasate cu titlu de avans la data primei ocupări a imobilelor vândute reprezintă voința expresă neechivocă a legiuitorului, respectiv că impozitul pe profit aferent predării efective a bunurilor către cumpărător, nu se aplică exclusiv la momentul transferului dreptului de proprietate a bunului în cauză.

Pe cale de consecință, decizia de impunere pentru veniturile aferente vânzărilor de locuințe, respectiv impozitul pe profit aferent este legal datorat.

A da o altă interpretare ocolind aceste dispoziții legale imperative ar însemna practic a lipsi în esență norma juridică de conținutul ei.

Pe cale de consecință, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat corect la reîncadrarea momentului recunoașterii veniturilor, deoarece promisiunile de vânzare-cumpărare și notele de recepție reprezintă operațiuni economico-financiare în baza cărora petenta avea obligația de a înregistra în evidența contabilă veniturile realizate ca urmare a predării bunurilor imobile spre

folosință către cumpărător la data predării acestora și nu data la care au fost înregistrate veniturile respective de către petentă, adică data încheierii contractelor de vânzare-cumpărare în forma autentică.

De altfel, în acest sens a statuat și Curtea de Apel Timișoara, conform Deciziei civile nr./2010, definitivă și irevocabilă, care confirmă interpretarea normelor legale dată de inspecția fiscală cauzei deduse judecății, fundamentând cu puterea evidenței constatările inspecției fiscale ca fiind conforme și opiniei exprimate într-o cauză similară de instanțele de control judiciar (Tribunalul Arad și Curtea de Apel Timișoara, conform Deciziei civile mai sus indicate).

Astfel că, referitor la invocarea de către petenta a faptului că practica CJUE ar fi impus ca organul fiscal s-o îndrume pentru viitor, fără a fi sancționată prin perceperea de accesorii pentru o sarcină fiscală pe care nu avea nicio posibilitate reală de a o anticipa, învedereăm petentei că tocmai această Decizie Civilă nr./2010 a Curții de Apel Timișoara, definitivă și irevocabilă, a fost pronunțată într-o speță similară, la o societate din același grup, motiv pentru care pretențiile sale din contestația formulată nu au suport în realitate.

Pentru toate aceste motive, în legătură cu acest capăt de cerere pretențiile petentei din contestația formulată (motivate de aceasta în cuprinsul contestației la pct. A.1) nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia, astfel că urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația în legătură cu susținerile petentei referitoare la reîncadrarea momentului recunoașterii de către organele de inspecție fiscală, cu consecința recalculării masei impozabile a profitului.

A.1.3. Referitor la criticile aduse de petentă constatărilor din Raportul de inspecție fiscală, se reține că din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei și a stării de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei, motivația petentei ca echipa de inspecție fiscală a făcut doar o reproducere copy paste a unui alt raport de inspecție fiscală întocmit la YYY S.R.L. și nu a făcut în realitate nicio analiză sau apreciere proprie și efectivă a situației de fapt, nu este fundamentată sub aspect real, D.G.R.F.P. Timișoara ca organ competent în soluționarea contestației, conform art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, examinând susținerile petentei în legătură cu constatările inspecției fiscale de la afiliata petentei, YYY, prin consultarea informațiilor conținute de portalul A.N.A.F. și de baza de date Portal.just.ro.

Așa cum s-a descris în cele ce preced, Curtea de Apel Timișoara în dosarul nr./2015 a exercitat controlul de legalitate asupra fundamentării stării de fapt la afiliata petentei, YYY, conform Sentinței Civile nr./30.05.2017, însă faptul că organele de inspecție fiscală au constatat o stare de fapt similară la

o afilitată a petentei, în legătură cu momentul recunoașterii veniturilor din vânzarea imobilelor, nu este de natură a înlătura evidența constatării că petenta a îndeplinit toate condițiile impuse de art. 441 din OMFP nr. 1802/2014 pentru recunoașterea contabilă a veniturilor obținute de petentă din încheierea promisiunilor de vânzare-cumpărare și pentru fiscalizarea acestora.

A.1.4. Referitor la susținerea petentei privind invocarea de către inspecția fiscală, a opiniei exprimate de Departamentul de legislație al MFP prin adresa nr./13.05.2015, deoarece aceasta opinie nu are vreo forță juridică, ci materializează doar interpretarea și parerea pur personală a redactorilor ei, se rețin următoarele:

Întreaga analiză și exprimare a concluziilor Direcției Generale de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Fiscale din cadrul M.F.P. a fost realizată ca urmare a solicitării efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Caras Severin ca urmare a constatării unei spețe identice la YYY S.R.L., referitoare tocmai la interpretarea momentului recunoașterii veniturilor în cazul predării apartamentelor în baza promisiunilor de vânzare-cumpărare.

Din examinarea promisiunii de vânzare-cumpărare anexate la raportul de inspecție fiscală rezultă că această promisiune prevede încheierea contractului de vânzare-cumpărare după plata prețului integrat *uno actu* (dintr-o dată), cu plata unui avans și a restului de preț într-o perioadă relativ scurtă, dar nu în rate.

Cu toate acestea, promisiunea de vânzare-cumpărare prevede și o clauză subsidiară de reeșalonare a plății restului de preț în rate, pentru care cumpărătorul poate opta. Prin urmare, promisiunea de vânzare-cumpărare este dublată, în subsidiar, de o vânzare cu plata prețului în rate, conform variantelor menționate în contract (pe o perioadă de un an și până la opt ani). Din momentul în care cumpărătorul a optat pentru varianta plății în rate - respectiv după împlinirea scadenței de plată a restului de preț - nu se poate reține că voința părților - astfel cum s-a exprimat în chiar actul inițial (promisiunea de vânzare-cumpărare) - a fost în sensul încheierii unei simple promisiuni de vânzare-cumpărare, care ar da naștere exclusiv obligației promitentului-cumpărător de a încheia în viitor contractul de vânzare-cumpărare.

În ceea ce privește promisiunea de vânzare-cumpărare din speță, se constată următoarele:

- părțile se obligă să vândă - respectiv să cumpere - imobilul respectiv, stabilind obligația plății prețului integral, anterior încheierii contractului de vânzare-cumpărare;

- promitentul-cumpărător se obligă să achite prețul total anterior încheierii contractului de vânzare-cumpărare și anterior transferului dreptului de proprietate

asupra bunului, cu plata unui avans, iar a restului de preț în două variante principale;

- transferul dreptului de proprietate va opera de la data înscrierii în cartea funciară a dreptului de proprietate ai cumpărătorului, în baza contractului *definitiv* de vânzare cumpărare;

- predarea imobilului se face sub condiția achitării avansului convenit;

- predarea imobilului nu are ca efect transferul către promitentul-cumpărător al nici unuia din prerogativele dreptului de proprietate, prerogativele fiind exercitate de promitentul-vânzător până la data încheierii contractului autentic de vânzare cumpărare;

- predarea imobilului are ca efect transferul către promitentul-cumpărător a dreptului de a folosi apartamentul *în numele și cu permisiunea promitentului-vânzător*;

- promitentul-cumpărător se obligă să transfere în 60 de zile de la predare să asigure transferul pe numele său a contractelor de furnizare a energiei electrice, și a gazelor naturale aferente apartamentului;

- odată cu predarea apartamentului, promitentul-vânzător transmite promitentului-cumpărător toate garanțiile aferente instalațiilor/dotărilor imobilului;

- după dala predării imobilului, promitentul-cumpărător se obligă să achite impozitul aferent apartamentului, (refacturat de reclamantă acestuia), cota parte din cheltuieli comune de administrare și întreținere, incluzând costul tuturor utilităților aferente apartamentului;

- în cazul rezoluției sau denunțării promisiunii, petenta este îndreptățită să rețină - în contul prețului încasat de la promitentul-cumpărător – o sumă lunară, corespunzătoare folosirii imobilului de către promitentul-cumpărător. de la data predării și până la data rezoluției / denunțării contractului;

- de asemenea, în cazul rezoluției sau denunțării promisiunii, reclamanta este îndreptățită să rețină și tot restul sumelor achitate de promitentul-cumpărător cu titlul de penalități contractuale, precum și eventualele îmbunătățiri aduse apartamentului de către promitentul-cumpărător, deși acesta are și obligația predării apartamentului în starea în care a fost preluat de la reclamantă;

Se constată astfel, că o promisiune de vânzare-cumpărare nu generează o obligație de plată anticipată a prețului bunului ce face obiectul vânzării.

Astfel, în ceea ce privește stabilirea efectelor promisiunii de vânzare-cumpărare - raportat la susținerile petentei că aceasta nu se confundă cu un contract de vânzare cumpărare, rezultă că, potrivit art. 1650 alin. 1 din noul Cod civil (Legea nr. 287/2009), „*vânzarea este contractul prin care vânzătorul transmite sau, după caz, se obligă să transmită cumpărătorului proprietatea unui bun în schimbul unui preț pe care cumpărătorul se obligă să îl plătească*”, iar potrivit art. 1669 alin. 1 din noul Cod civil, „*când una dintre părțile care au încheiat o promisiune bilaterală de vânzare refuză, nejustificat, să încheie*

contractul promis, cealaltă parte poate cere pronunțarea unei hotărâri care să țină loc de contract, dacă toate celelalte condiții de validitate sunt îndeplinite".

Raportat la art. 1650 alin. 1 din noul Cod civil (Legea nr. 287/2009), rezultă că obligația de plată a prețului incumbă cumpărătorului, în baza unui contract de vânzare-cumpărare, iar nu promitentului cumpărător, în temeiul unei promisiuni de vânzare- cumpărare.

De asemenea, nici predarea bunului promis nu este specifică promisiunii de vânzare-cumpărare, ci contractului de vânzare-cumpărare.

Dimpotrivă, efectul promisiunii de vânzare-cumpărare constă în posibilitatea părții care dorește încheierea actului promis de a chema în judecată pe celălalt co-contractant, în vederea pronunțării unei hotărâri care să țină loc de contract de vânzare-cumpărare, în conformitate cu dispozițiile art. 1279 alin. 3 teza I din noul Cod civil, potrivit căroră „(...)dacă promitemul refuză să încheie contractul promis, instanța, kt cererea părții care și-a îndeplinit propriile obligații, poate să pronunțe o hotărâre care să țină loc de contract, atunci când natura contractului o permite, iar cerințele legii pentru validitatea acestuia sunt îndeplinite."

Prin urmare, plata prețului este o obligație principală a cumpărătorului - parte în contractul de vânzare cumpărare. Astfel, potrivit art. 1719 din noul Cod civil, „cumpărătorul are următoarele obligații principale:

- a) să preia bunul vândut;
- b) să plătească prețul vânzării",

Or, în speță se constată că aceste obligații au fost stipulate în promisiunea de vânzare-cumpărare încheiată, care impune plata anticipată și integrală a prețului bunului - deci anterior încheierii contractului de vânzare cumpărare - și permite predarea imobilului în detenția pro mi tentului-cumpărător după plata avansului de preț și îi impune obligații specifice dreptului de proprietate, cum sunt suportarea impozitului aferent dreptului de proprietate, precum și preluarea costului cheltuielilor comune și a utilităților, prin chiar încheierea de contracte cu furnizorii de utilități.

Din cele arătate mai sus rezultă că promisiunea de vânzare-cumpărare din speță se grefează pe o vânzare cu plata prețului în rate - acceptată de ambele părți, chiar prin promisiunea de vânzare-cumpărare.

Astfel, promitentul-cumpărător are dreptul de a opta pentru eșalonarea plății prețului în rate, iar acest aspect este cunoscut de părți în termen de o circa o lună de la încheierea promisiunii de vânzare-cumpărare, întrucât atunci expiră termenul pentru plata restului de preț.

Totodată, promitentul-cumpărător are obligația - în temeiul acestei promisiuni - de a achita integral prețul imobilului și de a suporta cheltuielile comune, dar și plata impozitului, care incumbă proprietarului imobilului. Aceste obligații sunt specifice unui contract de vânzare cumpărare, iar nu unei

promisiuni de vânzare-cumpărare, care ar trebui să nască exclusiv obligația de a încheia contractul de vânzare cumpărare în viitor.

Prin urmare, intenția părților a fost aceea de a încheia o convenție fermă de vânzare a bunului, cu posibilitatea plății prețului în rate, chiar dacă nu se încheie în mod formal un contract de vânzare cumpărare și nu se transferă dreptul de proprietate către promitentul-cumpărător decât după plata integrală a prețului.

De vreme ce convenția încheiată de părți impune obligația de plată anticipată și integrală - dar în rate - a prețului bunului vândut, precum și predarea acestui bun către promitentul-cumpărător, se reține că natura juridică a acestei convenții este una specifică unei vânzări cu plata în rate, în măsura în care prețul nu a fost plătit în termenul relativ scurt - de circa o lună de la semnarea promisiunii de vânzare-cumpărare. Din acest punct de vedere, păstrarea dreptului de proprietate în patrimoniul promitentului-vânzător și transmiterea lui numai după plata integrală a prețului - prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat - constituie numai o garanție pentru promitentul-vânzător pentru a obține executarea obligației de plată integrală a prețului, acest aspect fiind întărit de faptul că promitentul-vânzător a transmis deja detenția și folosința bunului la promitentul-cumpărător de la momentul plății avansului de preț convenit prin promisiunea de vânzare-cumpărare.

Or, conform art. 1755 din noul Cod civil, *“atunci când, într-o vânzare cu plata prețului în rate, obligația de plată este garantată cu rezerva dreptului de proprietate, cumpărătorul dobândește dreptul de proprietate kt data achitării ultimei rate din preț; riscul bunului este însă transferat cumpărătorului de ia momentul predării acestuia”*.

Raportat la art. 1755 din noul Cod civil, se reține că în cazul unei vânzări cu plata prețului în rate, chiar dacă dreptul de proprietate se transferă la cumpărător după plata ultimei rate, *„riscul bunului este însă transferat cumpărătorului de la momentul predării acestuia”*.

Din acest punct de vedere, nu are relevanță faptul că promitentul-cumpărător nu a dobândit - prin încheierea promisiunii de vânzare-cumpărare - nici una din prerogativele dreptului de proprietate, întrucât prin încheierea promisiunii de vânzare-cumpărare, care reglementează inclusiv plata în rate, la momentul predării, s-au reglementat și stipulat în sarcina promitentului-cumpărător principalele obligații care incumbă unui veritabil cumpărător - și anume plata prețului și preluarea bunului supus vânzării.

În acest sens, invederăm petentei, că la momentul predării bunului către promitentul-cumpărător, se cunoaște dacă acesta din urmă a optat pentru plata restului de preț în rate sau *una ictu* (dintr-o dată), întrucât data la care este scadentă obligația de plată a restului de preț este aceeași cu data până la care petenta are obligația de a preda apartamentul care a făcut obiectul promisiunii de vânzare-cumpărare. Din acest moment se cunoaște de către ambele părți

modalitatea de executare a obligației de plată a prețului - obligație care incumbă unui cumpărător, iar nu unui promitent-cumpărător, după cum s-a arătat mai sus. Dacă promitentul-cumpărător plătește integral prețul convenit până la acel moment, este evident că nu mai este vorba despre o plată în rate și că promitentul-cumpărător are dreptul de a dobândi dreptul de proprietate asupra imobilului, iar reclamanta are obligația corelativă de a transmite acest drept și de a înregistra, calcula și plăti obligațiile fiscale care rezultă din această plată.

Pentru toate aceste motive, alegațiile petentei din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia.

A.1.5. Referitor la afirmația petentei că, concluzia echipei de inspecție fiscală, respectiv: „darea în folosința a imobilului pentru o perioadă de cativa ani nu poate fi considerată promisiune de vânzare” este în afara oricărei prevederi legale, se rețin următoarele:

Așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, nu se poate reține incidența în speță a dispozițiilor conținute de pct. 442 din O.M.F.P. nr. 1802/2014, “o promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri”, deoarece în speță nu s-a încheiat o simplă promisiune de vânzare cumpărare, ci o convenție care dă naștere, în sarcina promitentului cumpărător, și obligațiilor principale care decurg dintr-un contract de vânzare cumpărare.

Pentru ca interpretarea normei legale să respecte voința legiuitorului vom proceda la analizarea dreptului comun în materie în ceea ce privește promisiunile de vânzare și promisiunile de cumpărare, pornind de la general la particular.

Astfel, la art. 1669 din Codul civil – cadrul general, legiuitorul reglementează promisiunea de vânzare și promisiunea de cumpărare:

„ART. 1.669

Promisiunea de vânzare și promisiunea de cumpărare

(1) Când una dintre părțile care au încheiat o promisiune bilaterală de vânzare refuză, nejustificat, să încheie contractul promis, cealaltă parte poate cere pronunțarea unei hotărâri care să țină loc de contract, dacă toate celelalte condiții de validitate sunt îndeplinite.

(2) Dreptul la acțiune se prescrie în termen de 6 luni de la data la care contractul trebuia încheiat.

*(3) Dispozițiile alin. (1) și (2) se aplică în mod corespunzător în cazul **promisiunii unilaterale de vânzare SAU de cumpărare**, după caz.*

(4) În cazul promisiunii unilaterale de cumpărare a unui bun individual determinat, dacă, mai înainte ca promisiunea să fi fost executată, creditorul său

înstrăinează bunul ori constituie un drept real asupra acestuia, obligația promitentului se consideră stinsă.”

Astfel apare posibilă încheierea unei promisiuni ca act juridic bilateral sau a unei promisiuni ca act juridic unilateral.

Revenind la aliniatul suspus dezbaterii – „*O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri.*” –, subliniem faptul că legiuitorul s-a referit în mod expres la „promisiunea de vânzare” ca act **unilateral, și nu sinalagmatic**.

Or, conform documentelor existente la dosarul cauzei însăși părțile au denumite promisiunile încheiate ca „promisiunea sinalagmatică de vânzare-cumpărare”, așadar bilaterale.

Învederăm că o promisiune de vânzare reprezintă un antecontract, care dă naștere la un drept de creanță, una din părți fiind obligată – obligația de a face – față de cealaltă parte să vândă în viitor un anumit bun, beneficiarul promisiunii putând opta în sensul de a-l cumpăra sau nu. Promisiunea de vânzare nu transferă proprietatea, ci dă naștere unor obligații cu caracter personal pentru una din părți, cealaltă parte păstrându-și libertatea de a decide.

Obligația – intenția de a înstrăina un imobil – poate fi înscrisă pentru informare prin notare în cartea funciară.

Dacă beneficiarul va opta în sensul cumpărării bunului, dar promitentul, prin încălcarea obligației asumate, va refuza vânzarea, contractul proiectat nu se va încheia, beneficiarul având dreptul la daune – interese potrivit obligației de a face.

Rezultă că promisiunea de vânzare este un contract unilateral, deoarece creează obligații numai pentru una din părți – promitent. Este posibil ca, în schimbul dreptului de opțiune ce i se oferă, beneficiarul promisiunii să se oblige la plata unei sume de bani – prețul dreptului de opțiune, moment în care promisiunea unilaterală de a vinde va deveni antecontract sinalagmatic (bilateral).

Conform principiului prevalenței economicului în fața juridicului, principiu consacrat și de Codul de procedură fiscală, pentru respectarea acestuia petenta avea obligația înregistrării în contabilitate și prezentării fidele a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

De asemenea, evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuiau evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.

Conform principiului prevalenței economicului asupra juridicului prevăzut și de Codul de procedură fiscală, evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza

documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

Entitățile au obligația ca la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura operațiunii, determinată pe baza principiului prevalenței economicului asupra juridicului, să difere de cea care ar fi stabilită în lipsa aplicării acestui principiu.

Prin urmare, invocarea de către petentă a unor prevederi din reglementările contabile pentru a amâna înregistrarea în contabilitate a veniturilor nu se justifică deoarece în contabilitate se evidențiază tranzacții economice efectuate în baza documentelor justificative și a contractelor încheiate.

Din punct de vedere fiscal, potrivit prevederilor art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

În conformitate cu prevederile pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Prin urmare, potrivit reglementărilor contabile prezentate, la determinarea profitului impozabil sunt luate în calcul veniturile care se înregistrează atunci când se produc tranzacțiile de vânzare-cumpărare, și nu la încasarea contravalorii apartamentelor vândute, precum și cheltuielile aferente acestora, utilizând metodologia de calcul a profitului impozabil, prevăzută la titlul II Impozitul pe profit, din Codul fiscal.

Raportat la starea reală de fapt dedusă judecății devin pe deplin incidente dispozițiile legale precitate, respectiv în cazul de față promisiunile de vânzare -

cumpărare care confirmă prin însăși caracterul lor bilateral voința părților și procesele verbale de predare - primire reprezintă operațiuni economico-financiare în baza cărora petenta avea obligația de a înregistra în evidența contabilă veniturile realizate ca urmare a predării bunurilor imobile spre folosință către cumpărător la data predării acestora.

Așa fiind statuarea din dispozițiile legale din norma articolului de lege invocat și prin normele secundare adoptate în aplicarea și executarea dispozițiilor art. 19 din Codul fiscal că petenta datorează impozit pe profit asupra veniturilor încasate cu titlu de avans la data primei ocupări a imobilelor vândute reprezintă voința expresă neechivocă a legiuitorului, respectiv că impozitul pe profit aferent predării efective a bunurilor către cumpărător, nu se aplică exclusiv la momentul transferului dreptului de proprietate a bunului în cauză.

Pe cale de consecință, decizia de impunere pentru veniturile aferente vânzărilor de locuințe, respectiv impozitul pe profit aferent este legal datorat.

A da o altă interpretare ocolind aceste dispoziții legale imperative ar însemna practic a lipsi în esență norma juridică de conținutul ei.

A.1.6. Referitor la susținerea petentei ca teza în afara legii susținută de echipa de control nu poate fi justificată nici prin prisma principiului prevalenței economicului asupra juridicului, acesta nefiind aplicabil speței, se rețin următoarele:

În fapt, se constată că având în vedere conținutul economic al operațiunii, darea în folosință a imobilului pentru o perioadă de cativa ani nu poate fi considerată doar o promisiune de vânzare chiar dacă acesta este titlul documentului ce reglementează cadrul juridic în care se derulează relația contractuală dintre cele două parti.

În acest sens, relevante sunt reglementările conținute de punctul 57 din O.M.F.P. nr. 1802/2014 potrivit caruia se are în vedere *subsanta economica a tranzacției*, și nu principiul prevalenței economicului asupra juridicului (asa cum susține eronat petenta), principiu care nu se mai regăsește în O.M.F.P. nr. 1802/2014 (doar în O.M.F.P. nr. 3055/2009, normă legală abrogată).

Astfel, conform punctului 57 din O.M.F.P. nr. 1802/2014, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

În concluzie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au considerat că punctul 57 din O.M.F.P. nr. 1802/2014 este pe deplin aplicabil speței, legiuitorul dorind să evite situațiile în care tranzacția economică să fie viciată de forma juridică pe care o poate îmbraca la un moment dat un anumit

document, astfel că susținerea petentei nu poate fi luată în considerare în cauza dedusă judecării.

A.1.7. Referitor la susținerile petentei ca în cazul sau condițiile generale prevăzute la pct.441 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1082/2014 nu sunt întrunite cumulativ la momentul predării apartamentelor către clienți, se constată îndeplinite condițiile de recunoaștere a veniturilor din vanzarea imobilelor la momentul predării efective a acestora către cumpărători din următoarele motive:

- societatea vanzatoare a transferat cumpărătorilor riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor, nu mai gestionează imobilul la nivelul la care ar fi făcut-o în mod normal și a transferat după momentul predării apartamentelor contractele de furnizare a energiei electrice și a gazelor naturale aferente apartamentului pe numele clientului (conform pct. 4.1, 4.4, 4.5 și 5.2.3 din promisiuni, care sunt prezentate anterior la A.1.2);

- marimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil respectiv este posibil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate (conform pct.3 din promisiuni);

- costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil respectiv prețul de cost al imobilului este cunoscut de către societate și înregistrat în evidența contabilă;

- tranzacția nu reprezintă doar o promisiune de vânzare, astfel încât să nu genereze contabilizarea veniturilor, ci un fapt, predarea efectivă a bunului fiind o operațiune realizată.

În concluzie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au considerat ca sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere a veniturilor din vanzarea imobilelor la momentul predării efective a acestora către cumpărători, astfel că susținerea petentei nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, din motivele prezentate în extenso la punctele precedente.

A.1.8. Referitor la susținerile petentei ca veniturile decurgând dintr-o livrare de bunuri nu pot fi înregistrate în contabilitate decât odata cu descărcarea bunului vândut din gestiunea vânzătorului, acestea nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care așa cum am demonstrat în cele ce preced au fost îndeplinite de către petentă toate condițiile impuse de art. 441 din O.M.F.P. nr. 1802/2014 pentru recunoașterea contabilă a veniturilor obținute de aceasta din încheierea promisiunilor de vânzare cumpărare.

În ceea ce privește argumentul de fapt că este imposibil ca bunul imobil să fie descărcat din gestiunea petentei, nefiind certă vânzarea până la momentul

încheierii contractului de vânzare-cumpărare, se constată că acest aspect nu este relevant în calificarea obligațiilor fiscale ale petentei care decurg din aceste contracte. Efectele juridice ale promisiunilor de vânzare-cumpărare încheiate de petentă sunt evaluate în funcție de termenii acelor convenții, iar nu în raport cu situațiile de fapt care pot surveni ulterior încheierii lor și care pot determina desființarea unora din aceste efecte.

În ceea ce privește dispozițiile în materie fiscală, se reține că, potrivit art. 19 alin. 1 din vechiul Cod fiscal (Legea nr. 571/2003), *“profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”*.

Totodată conform punctului 12 din Normele metodologice de aplicare ale Titlului II din vechiul Cod fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, *„veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal”*.

Prin urmare, veniturile luate în considerare din punct de vedere fiscal sunt înregistrate în contabilitate conform reglementărilor contabile, respective ale Legii contabilității nr. 82/1991.

Raportat la această reglementare, se impune stabilirea reglementărilor contabile aplicabile te înregistrarea în contabilitate a veniturilor obținute din vânzări.

În ceea ce privește condițiile generale de recunoaștere și înregistrare contabilă a veniturilor obținute din vânzarea bunurilor, acestea sunt reglementate de dispozițiile art. 441 din Ordinul Ministerul Finanțelor Publice nr. 1802/2014, care prevăd următoarele:

“Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai de fine controlul efectiv asupra lor;

c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;

d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și

e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.”

Pentru toate aceste motive, în legătură cu acest capăt de cerere pretențiile petentei din contestația formulată (motivate de aceasta în cuprinsul contestației la pct. A.1) nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia, astfel că urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația în legătură cu susținerile petentei referitoare la reîncadrarea momentului recunoașterii veniturilor din vânzarea imobilelor, cu consecința recalculării masei impozabile a profitului.

A.2. Referitor la susținerile petentei cu privire stabilirea unor venituri suplimentare din penalitati (A.2.1, A.2.2, A.2.3 și A.2.4 din contestație)

În fapt, din documentele existente în dosarul cauzei, se constată că atât în promisiunile sinalagmatice de vânzare-cumpărare cât și în antecontractele de vânzare-cumpărare este precizată perceperea unei penalități în cazul neachitării la termen a sumelor datorate, iar petenta XXX SA nu a înregistrat venituri din penalități în perioada verificată, fiind identificate în acest sens, două situații:

a) în cazul a 39 de apartamente, în promisiunile/antecontractele de vânzare-cumpărare încheiate pentru acestea, este prevăzută o penalitate în suma fixă în situația în care clientul nu achită valoarea integrală a apartamentului până la data predării acestuia.

b) în cazul a 22 de apartamente, în promisiunile/antecontractele de vânzare-cumpărare încheiate pentru acestea, este prevăzută o penalitate de 0,1%/zi din debitul restant. Situația privind graficul plăților și scadențele este prezentată în anexa 6 la cele 22 de promisiuni/antecontracte de vânzare-cumpărare menționate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare din penalități în suma totală de lei (..... lei venituri din penalități fixe + lei venituri din penalități de 0,1%), rezultând un impozit pe profit suplimentar în suma de lei (..... lei aferent penalităților fixe + lei aferent penalităților de 0,1%).

În drept, potrivit prevederilor pct.314 alin.(2) și alin.(3) din O.M.F.P. nr. 1802/2014:

“(2) În conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(3) Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiară este probată de orice document în care se consemnează aceasta.”

Conform prevederilor pct.431 alin.(1) din O.M.F.P. nr. 1802/2014

“431. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.”.

Potrivit pct.435 alin.(1) din O.M.F.P. nr. 1802/2014:

“Veniturile din exploatare cuprind:

(...)

e) alte venituri din exploatarea curenta, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale...precum și alte venituri din exploatare”.

Potrivit principiului contabilității de angajamente prevăzut la pct. 53, alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1802/2014,

“53. - (1) Principiul contabilității de angajamente. Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.”

De asemenea, potrivit prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv :

„ART. 19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementarilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art.31.”

Potrivit prevederilor legale precitate, orice operațiune economico-financiara efectuata se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiara este probata de orice document în care se consemneaza aceasta. În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse. Veniturile din exploatare cuprind: și alte venituri din exploatarea curenta, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale...precum și alte venituri din exploatare.

Potrivit *principiului contabilității de angajamente* efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

De asemenea, rezultatul fiscal se calculează ca diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art.31.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei și a stării de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei, se constată următoarele:

În cuprinsul contestației, petenta susține că esența conceptului de penalitate contractuală este un drept și nicidecum o obligație a creditorului.

De asemenea, petenta susține că a impune creditorului vânzător să perceapă în toate cazurile penalități clienților care nu își achită la termen obligațiile contractuale, reprezintă o încălcare flagrantă a principiului libertății de gestiune sau al non-imixtiunii, afirmând că fiecare contribuabil beneficiază de libertatea de a alege între a realiza sau a nu realiza profit.

Ulterior formulării contestației, petenta a depus în completarea contestației precizări suplimentare, cu adresa înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr./19.01.2017 și la Inspecție Fiscală Arad sub nr. ARG_AIF/20.01.2017, și transmisă la D.G.R.F.P. Timișoara unde a fost înregistrată sub nr./09.02.2017, împreună cu opinia organelor de inspecție fiscală, exprimată conform art. 276 Cod procedură fiscală.

Referitor la pct. 2) din decizia de impunere, privind stabilirea de către echipa de inspecție fiscală a unor venituri suplimentare în suma de lei din penalitățile de 0,1% din debitul restant/zi de întârziere stipulate în promisiunile de vânzare-cumpărare încheiate cu clienții săi - aceste venituri suplimentare din penalități fiind stabilite pentru un număr de 4 astfel de promisiuni, pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în suma de lei, conform Anexei 7 la RIF, la data de 19.01.2017, petenta depunând în probațiune, următoarele documente în fotocopie:

- CVC încheiat cu PG, autentificat sub nr./08.06.2016 de către notar public MPI;

- CVC încheiat cu FIM, autentificat sub nr./09.06.2016 de către notar public MPI;

- CVC incheiat cu MGS, autentificat sub nr./16.06.2016 de către notar public MPI;

- CVC incheiat cu ME, autentificat sub nr./14.07.2016 de către notar public TD.

Petenta consideră că în cazul tuturor celor 4 promisiuni era imposibil ca aceasta să le perceapă clienților penalități de întârziere întrucât, pe de o parte, toți cei 4 cumpărători, respectiv: PG, FIM, MGS, ME, au fost finanțați prin programul Prima Casa iar întârzierile la plată s-au produs exclusiv ca urmare a întârzierilor în decontare în cadrul programului Prima Casa, iar pe de altă parte întârzierile s-au produs în executarea contractelor de vânzare (și nu a promisiunilor), iar în contracte nu există prevăzută niciun fel de clauză penală de aplicare a vreunei penalități.

Referitor la argumentele invocate în precizările suplimentare depuse de petentă în completarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-AR XXX/17.11.2016, împreună cu documentele depuse de petentă, se constată următoarele:

a) Între petentă și d-l PG s-a încheiat antecontractul de vânzare cumpărare (și nu promisiune de vânzare cumpărare, așa cum susține eronat petenta) nr./02.07.2015, având ca obiect apartamentul nr.51 din blocul de locuințe R26 din Arad, xxx. În acest antecontract de vânzare cumpărare, la punctul 3.2, sunt stipulate următoarele obligații în sarcina promitentului cumpărător PG:

- achitarea unui avans de euro până la data de 15.06.2015 ;

- achitarea diferenței de euro până la data de 31.03.2016.

În cazul în care promitentul cumpărător nu achită la termen, sumele precizate, conform punctului 7.1, din antecontractul de vânzare cumpărare, acesta este obligat la plată unor penalități de întârziere de 0,1% din debitul restant, pentru fiecare zi de întârziere.

În urma verificării efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că promitentul cumpărător a achitat în termen avansul de euro, dar din diferența de plată de euro, care trebuia achitată până la data de 31.03.2016, a plătit doar suma de euro în data de 24.06.2016.

b) Între petentă și d-na FIM s-a încheiat antecontractul de vânzare cumpărare (și nu promisiune de vânzare cumpărare, așa cum susține eronat petenta) nr./07.04.2016, având ca obiect apartamentul nr.69 din blocul de locuințe R26 din Arad, xxx. În acest antecontract de vânzare cumpărare, la punctul 3.2, sunt stipulate următoarele obligații în sarcina promitentului cumpărător FIM:

- achitarea unui avans de euro până la data de 08.04.2016 ;

- achitarea diferenței de euro pana la data de 15.06.2016.

In cazul in care promitentul cumpărător nu achita la termen, sumele mai sus menționate, conform punctului 7.1, din antecontractul de vanzare cumpărare, acesta este obligat la plata unor penalitati de intarziere de 0,1% din debitul restant, pentru fiecare zi de intarziere.

In urma verificării efectuate, echipa de inspecție fiscala a constatat faptul ca promitentul cumpărător a achitat in termen avansul de euro, dar din diferența de plata de euro, care trebuia achitata pana la data de 15.06.2016, a plătit doar suma de euro in data de 24.06.2016.

c) Intre petentă si d-na MGS s-a incheiat antecontractul de vanzare cumpărare (si nu promisiune de vanzare cumpărare, asa cum susține eronat petenta) nr. .../10.02.2016, avand ca obiect apartamentul nr.48 din blocul de locuințe R26 din Arad, xxx. In acest antecontract de vanzare cumpărare, la punctul 3.2, sunt stipulate următoarele obligații in sarcina promitentului cumpărător MGS:

- achitarea unui avans de euro pana la data de 10.02.2016;

- achitarea diferenței de euro pana la data de 25.06.2016.

In cazul in care promitentul cumpărător nu achita la termen, sumele mai sus menționate, conform punctului 7.1, din antecontractul de vanzare cumpărare, acesta este obligat la plata unor penalitati de intarziere de 0,1% din debitul restant, pentru fiecare zi de intarziere.

In urma verificării efectuate, echipa de inspecție fiscala a constatat faptul ca promitentul cumpărător a achitat in termen avansul de euro, dar din diferența de plata de euro, care trebuia achitata pana la data de 25.06.2016, a plătit doar suma de euro in data de 28.06.2016.

d) Intre petentă si d-na ME s-a încheiat antecontractul de vanzare cumpărare (si nu promisiune de vanzare cumpărare, asa cum susține eronat petenta) nr. .../18.12.2015, avand ca obiect apartamentul nr.39 din blocul de locuințe R26 din Arad, xxx. In acest antecontract de vanzare cumpărare, la punctul 3.2, sunt stipulate următoarele obligații in sarcina promitentului cumpărător ME:

- achitarea unui avans de ... euro pana la data de 18.12.2015 ;

- achitarea sumei de euro pana la data de 18.12.2015 ;

- achitarea diferenței de ... euro pana la data de 30.06.2016.

In cazul in care promitentul cumpărător nu achita la termen, sumele mai sus menționate, conform punctului 7.1, din antecontractul de vanzare cumpărare, acesta este obligat la plata unor penalitati de întârziere de 0,1% din debitul restant, pentru fiecare zi de întârziere.

In urma verificării efectuate, echipa de inspecție fiscala a constatat faptul ca promitentul cumpărător a achitat in termen avansul de ... euro, dar suma de

.... euro, care trebuia achitata pana la data de 18.12.2015, a fost achitata cu întârziere in data de 23.03.2016.

Totodată din cuprinsul acestor antecontracte de vanzare cumpărare, rezultă că nu este specificata neperceperea de penalitati de intarziere in cazul in care banca finanțatoare nu aproba la timp creditul si nu vireaza la timp sumele de bani aferente.

Mai mult, așa cum rezultă și din cuprinsul precizării depuse în completarea contestației, chiar petenta recunoaște că “in urma incheierii contractelor de credit de către cumpărători, **banca** finanțatoare (care nu este parte in contractele de vanzare-cumparare) urma sa ne achite diferența de preț, in contractele de vanzare-cumparare **nu mai exista clauza penala prin care clientii-cumparatori sa fie obligați la plata penalităților de intarziere de 0,1% pe zi de intarziere pentru neplata diferenței de preț.**”

Rezultă că, în antecontractele de vanzare cumpărare sunt stipulate la punctul 3.2 obligații in sarcina promitentului cumpărător; In cazul in care promitentul cumpărător nu achita la termen, sumele stabilite, conform punctului 7.1, din antecontractul de vanzare cumpărare, acesta este obligat la plata unor penalitati de întârziere de 0,1% din debitul restant, pentru fiecare zi de întârziere.

În urma verificării efectuate, s-a constatat faptul că promitenții cumpărători au achitat in termen avansul, dar diferențele de sume care trebuiau achitate pana la un anumit termen au fost achitate cu întârziere.

Totodată din cuprinsul acestor antecontracte de vanzare cumpărare, nu rezultă că ar fi specificata neperceperea de penalitati de intarziere in cazul in care banca finanțatoare nu aproba la timp creditul si nu vireaza la timp sumele de bani aferente.

Din documentele depuse suplimentar de petentă, respectiv: CVC incheiat cu PG, autentificat sub nr. .../08.06.2016 de către notar public MPI; CVC incheiat cu FIM, autentificat sub nr. .../09.06.2016 de către notar public MPI; CVC incheiat cu MGS, autentificat sub nr. .../16.06.2016 de către notar public MPI; CVC incheiat cu ME, autentificat sub nr. .../14.07.2016 de către notar public TD, rezultă că in contractele de vanzare-cumparare nu mai exista înscrisă clauza penala prin care clientii-cumparatori sa fie obligați la plata penalităților de intarziere de 0,1% pe zi de intarziere pentru neplata diferenței de preț.

Referitor la considerarea de către petentă a faptului că, in cazul tuturor celor 4 promisiuni încheiate cu: PG, FIM, MGS, ME, era imposibil ca sa le perceapă clienților penalitati de intarziere intrucat, toti cei 4 au fost finanțați prin programul Prima Casa, iar întârzierile la plata s-au produs exclusiv ca urmare a intarzierilor in decontare in cadrul programului Prima Casa, din analiza

documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că, acestea îi sunt incidente următoarele norme legale:

În drept, art. 269 alin. 1 lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ART. 269

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea.

Se reține că în legătură cu acest aspect, petenta nu a fundamentat pretențiile din contestația formulată cu dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să probeze suținerile sale din contestația formulată privitoare la întârzierile în decontare din cadrul programului Prima Casa, inițiat de Guvernul României.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: „(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Astfel că, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că, argumentele aduse de petenta și documentele depuse de petentă, sunt insuficiente în a demonstra susținerile sale din contestația formulată în ceea ce privește întârzierile inrevenite în derularea Programului Prima Casă, nefiind de natura sa modifice constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere, și nici sumele stabilite suplimentar în urma inspecției fiscale, respectiv de a stabili în sarcina petentei venituri suplimentare din penalități în suma totală de lei (..... lei venituri din penalități fixe + lei venituri din penalități de 0,1%), deficiente care au influențat rezultatul fiscal aferent trim.I și II 2016, rezultând un impozit pe profit suplimentar în suma de lei (..... lei aferent penalităților fixe + lei aferent penalităților de 0,1%).

Pe cale de consecință, având în vedere cele constatate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligațiile fiscale de natura impozitului pe profit suplimentar în suma de lei, contestația formulată urmând a fi *respinsă ca neîntemeiată* în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Având în vedere cele precizate la cap. IV.A. din prezenta decizie, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligațiile fiscale de natura impozitului pe profit suplimentar în suma de XXX lei, conform deciziei de impunere nr. F-AR XXX/11.07.2017, contestația formulată urmând a fi respinsă ca neîntemeiată în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

Referitor la contestația formulată împotriva **Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR XXX/17.11.2016**, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”

coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR XXX/17.11.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

B. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei nr. din 13.01.2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, prin care organul fiscal a stabilit o sumă suplimentară de plată în sarcina petentei de XXX lei reprezentând penalități de nedeclarare, precum și împotriva Deciziei nr. din 13.01.2017 referitoare la obligațiile de plată accesorii, prin care s-au stabilit în sarcina petentei sume suplimentare de plată cu titlu de dobânzi aferente impozitului pe profit în valoare de XXX lei, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este legalitatea calculării în sarcina petentei Societatea XXX SA a obligațiilor în sumă totală de XXX lei reprezentând obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare și dobânzi aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sarcina petentei.

În fapt, societatea XXX SA a fost supusă inspecției fiscale în urma căreia s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR XXX/17.11.2016 și Decizia de impunere nr. F-AR XXX/17.11.2016, comunicate petentei la data de 22.11.2016, data de 22.11.2016 fiind data la care creanțele sunt exigibile potrivit art. 167 alin. (5) lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, „creanțele sunt exigibile la data comunicării deciziei, pentru obligațiile fiscale principale, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii stabilite de organul fiscal competent prin decizie”.

Prin Decizia de impunere nr. F-AR XXX/17.11.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă totală de XXX lei.

La Decizia de impunere nr. F-AR XXX/17.11.2016 fiind anexată “Situția privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală, deoarece inspecția fiscală a stabilit că pentru impozitul pe profit aferent veniturilor suplimentare din vânzarea apartamentelor predate clienților și neînregistrate de societate în sumă totală de XXX lei, aferent Tr. I 2016 și Tr. II 2016, și defalcate pe termene scadente, petenta datorează accesorii și penalități de nedeclarare, astfel:

Denumire obligație fiscală principală	Perioada impozabilă (an raportare/tip perioada/luna)	Valoarea obligației fiscale princip.preluata din de.de imp.provizorie	Termenul scadent
Impozit pe profit	2016 -T - 3	652.336	25.04.2016
Impozit pe profit	2016 -T - 6	122.541	25.07.2016
Total:		XXX	

Potrivit punctului 6 „Dispoziții finale” din Decizia de impunere nr. F-AR 64 din 22.02.2017: „*La prezenta decizie se anexează o situație privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, în care sunt stabilite, pentru fiecare obligație fiscală principală, în baza prevederilor art. 154 și 155 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, componența debitelor suplimentare și termenele scadente aferente acestora, prevăzute de Codul fiscal sau alte legi care le reglementează, în vederea calculării și comunicării ulterioare a obligațiilor fiscale accesorii datorate.*”

Potrivit art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia inspecția fiscală stabilește doar diferențe de obligații fiscale principale, la data de 13.01.2017, Serviciul de evidență plătitor persoane juridice din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad a emis Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr., și respectiv Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr., pentru obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv Impozit pe profit.

Accesoriile aferente Impozitului pe profit stabilit suplimentar au fost calculate pe scadențe potrivit anexei - „Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite de către inspecția fiscală” de la Decizia de impunere nr. F-AR XXX.

Referitor la **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXX/13.01.2017**, obligațiile accesorii au fost calculate de la scadența de **25.04.2016** și **25.07.2016** potrivit situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite de inspecția fiscală și până la data stingerii obligațiilor, adică **18.11.2016**.

Deși Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXX/13.01.2017 a fost emisă în temeiul art. 88 lit. c) și art. 119 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind vechiul Cod de procedură fiscală, în conformitate cu art. 346 alin. (2) „*Conflictul temporar al actelor normative*” din Legea nr. 207/2015 privind noul Cod de procedură fiscală, aceasta se consideră a fi făcută la Noul Cod de procedură fiscală, iar Ordinul președintelui ANAF nr. 63/2017 privind aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul

colectării creanțelor fiscale, prin care se aprobă modelul, precum și caracteristicile de tipărire a Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere a intrat în vigoare la 11 ianuarie 2017.

Referitor la **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX/13.01.2017** aceasta a fost emisă în temeiul art. 98 lit. c) și art. 181 (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, iar penalitatea de nedeclarare a fost calculată de la scadența de 25.04.2016 și 25.07.2016 potrivit situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite de inspecția fiscală și până la data stingerii obligațiilor, adică 18.11.2016.

În drept, potrivit prevederilor art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.”

Conform prevederilor art.113 alin.(1) din Noul Cod de procedură fiscală, respectiv Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”

În cauză sunt incidente dispozițiile art. alin. (1), art. 174 alin. (1), art. 176 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art..... *“Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. [...]”

Art.174 “Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Art. 176 “Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

În conformitate cu prevederile art.181 alin.(1), alin.(8) și alin.(10) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central

(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

[...]

(8) Despre aplicarea penalității de nedeclarare potrivit alin.(1) sau, după caz, despre neaplicarea acesteia potrivit alin.(6) sau (7), se consemnează și se motivează în raportul de inspecție fiscală. Prevederile art.130 alin.(5) și ale art.131 alin.(2) sunt aplicabile în mod corespunzător.

[...]

(10) Procedura de aplicare a prezentului articol se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.”

Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3.834/2015 pentru aprobarea Procedurii privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, prevede:

“CAP.I Procedura privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare

(...)

3. Penalitatea de nedeclarare se stabilește de către organul fiscal central competent în administrarea obligațiilor fiscale ale contribuabilului/plătitorului, denumit în continuare organ fiscal competent, și se comunică prin decizie referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, conform modelului prevăzut în anexa nr.1. [...].”

De asemenea, Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3.710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice:

“ANEXA 2

INSTRUCȚIUNI

privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice
Raportul de inspecție fiscală se întocmește de echipa de inspecție fiscală pentru consemnarea constatărilor cu privire la stabilirea situației de fapt fiscale și a consecințelor fiscale, indiferent dacă se modifică sau nu baza de impozitare și/sau se stabilesc sau nu diferențe de obligații fiscale principale în cadrul unei inspecții fiscale generale sau parțiale la persoane juridice. (...)

CAP. III Constatări fiscale

Pentru fiecare obligație fiscală care a făcut obiectul inspecției fiscale se vor avea în vedere și se vor prezenta constatări privind următoarele aspecte:

(...) 3. Baza de impozitare

(...) 3.3. Penalitatea de nedeclarare

Despre aplicarea penalității de nedeclarare sau, după caz, despre neaplicarea acesteia se consemnează și se motivează în raportul de inspecție fiscală, pentru fiecare obligație fiscală care a făcut obiectul inspecției fiscale, evidențiindu-se situațiile în care penalitatea se aplică numai pentru o anumită componentă a obligației fiscale principale. Se întocmește o situație care cuprinde date referitoare la obligația fiscală principală defalcat pe fiecare perioadă impozabilă verificată și termenele scadente, în vederea calculării penalității de nedeclarare de către organul fiscal competent.

Totodată, Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3.709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice":

“ANEXA 1

DECIZIE DE IMPUNERE

privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice

[...]

6. Dispoziții finale

La prezenta decizie se anexează o situație privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, în care sunt stabilite, pentru fiecare obligație fiscală principală, în baza prevederilor art.154 și 155 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, componenta debitelor suplimentare și termenele scadente aferente acestora, prevăzute de Codul fiscal sau alte legi

care le reglementează, în vederea calculării și comunicării ulterioare a obligațiilor fiscale accesorii datorate.

[...] ANEXA 2

INSTRUCȚIUNI DE COMPLETARE

a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice"

Informațiile din conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" se vor completa după cum urmează:

[...]

6. Dispoziții finale

[...]

6.2. Informațiile din situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală se completează pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care s-au constatat diferențe de obligații fiscale de la pct. 2.1.1 și 2.2.1 (după caz, când se stabilesc sume suplimentare față de suma solicitată la rambursare) din decizie și cuprind obligația fiscală principală suplimentară defalcată în funcție de termenul scadent, precum și termenele scadente aferente, în vederea calculării de obligații fiscale accesorii ulterior emiterii deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice. [...]"

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen obligații fiscale accesorii calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

De asemenea, conform art.94 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, obligațiile fiscale suplimentare de plată sunt purtătoare de obligații fiscale accesorii, calculate în condițiile legii. Având în vedere că de la 01.01.2016, conform art.113 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, competența inspecției fiscale a fost limitată la stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale, pentru perioada verificată de inspecția fiscală, 26.02.2014 - 30.06.2016, accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale suplimentare stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-AR XXX/17.11.2016 de către inspecția fiscală, au fost determinate de unitatea fiscală de administrare a petentei, A.J.F.P. Arad, conform deciziei contestate.

În concluzie, obligațiile fiscale accesorii se datorează pentru sumele datorate și stabilite în sarcina contribuabililor suplimentar, de către inspecția fiscală, în contul impozitului pe profit, destinat obligațiilor datorate bugetului de stat. Astfel, sancțiunea constând în aplicarea de dobânzi și penalități de nedeclarare vizează și diferențe de obligații de plată stabilite în sarcina contribuabililor de către organele de inspecție fiscală.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că prin Decizia de impunere nr. F-AR XXX/17.11.2016, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, a stabilit în sarcina petentei XXX S.A. obligații fiscale principale în sumă totală de XXX lei reprezentând impozit pe profit.

Potrivit procedurii fiscale explicitarea în extenso a sumelor consemnate în decizia de impunere și a consecințelor stabilirii suplimentare a acestora, se realizează prin intermediul raportului de inspecție fiscală care se anexează la aceasta, decizia de impunere fiind actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat.

Astfel, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală din Raportul de inspecție fiscală nr.F-AR XXX/17.11.2016:

“(...)Pentru neplata debitului stabilit suplimentar, urmeza a se calcula majorări si penalitati de intarziere de către organul fiscal de administrare competent, conform art. 174 si 176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Prin reîncadrarea de către organele de control a momentului la care se recunosc veniturile din penalitati, profitul aferent a fost supus impozitării prin Decizia de impunere ce urmeaza a fi emisa in baza prezentului act, iar societatea în cazul în care a înregistrat aceste venituri după data de 01.07.2016 urmeaza a regulariza aceasta situație. (...)

(...)

Penalitatea de nedeclarare

Societatea verificata datoreaza penalitate de nedeclarare conform prevederilor art. 181 din Legea nr.207/2015 cu modificările si completările ulterioare deoarece perioada supusa verificării a cuprins si perioada 01.01.2016-30.06.2016.

Termene scadente

Situația termenelor scadente se prezintă in anexa la Decizia de impunere privind obligațiile sulimentare stabilite de organele de inspecție.(...)”

Totodată, așa cum s-a reținut în prezenta decizie la pct.IV.A, împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR XXX/27.11.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, petenta a formulat calea administrativă de atac.

La Decizia de impunere a fost anexată *“Situția privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală”* la XXX SA, deoarece inspecția fiscală a stabilit că pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, petenta datorează obligații fiscale accesorii, precum și penalități de nedeclarare. Anexa a fost comunicată petentei la data de 22.11.2016, conform semnăturii olografe a reprezentantului legal, confirmată cu amprenta ștampilei societății petente, aplicate pe decizia de impunere.

Potrivit art.113 alin.(1) din Noul Cod de procedură fiscală, conform căroră inspecția fiscală stabilește doar diferențe de obligații fiscale principale, la data de 14.12.2016, A.J.F.P. Arad prin Serviciul evidență plătitor persoane juridice a emis Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX/13.01.2017 și Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii nr. XXX/13.01.2017, pentru obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv impozit pe profit stabilit suplimentar, conform anexei la Decizia de impunere nr.F-AR XXX/17.11.2016.

Accesoriile aferente impozitului pe profit și stabilite suplimentar, defalcate pe scadențe potrivit Anexei *“Situția privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală”*, parte integrantă din decizia de impunere la XXX SA, au fost calculate până la data stingerii acestora, astfel:

- Referitor la Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX/13.01.2017, penalitatea de nedeclarare a fost calculată de la scadența de **25.04.2016** și **25.07.2016** potrivit situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite de inspecția fiscală și până la data stingerii obligațiilor, adică **18.11.2016**.

- Referitor la Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXX/13.01.2017, obligațiile accesorii au fost calculate de la scadența de **25.04.2016** și **25.07.2016** potrivit situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite de inspecția fiscală și până la data stingerii obligațiilor, adică **18.11.2016**.

Potrivit prevederilor legale, prin compensare **se sting creanțele statului** reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat **cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat**, de restituit sau de plată de la buget, până la concurența celei mai mici sume, **când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor**.

Totodată, în sensul prevederilor legale, **creanțele sunt exigibile, la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare**, în limita sumei aprobate la rambursare prin decizia emisă de organul fiscal.

Astfel, pretenția societății petente de a nu datora accesorii aferente obligațiilor fiscale principale de natura TVA stabilită suplimentar în sarcina sa nu este fundamentată sub aspect legal.

Întrucât așa cum s-a reținut la pct.IV.A din prezenta decizie în ceea ce privește impozitul pe profit suma de **XXX lei** reprezentând impozit pe profit, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR XXX/17.11.2016 a fost respinsă ca neîntemeiată și având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarii de accesorii aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, **se va respinge ca neîntemeiată** și contestația formulată împotriva: **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX/13.01.2017** pentru suma de **XXX lei** reprezentând penalități de nedeclarare, și respectiv a **Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXX/13.01.2017** pentru suma de **XXX lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR XXX/22.11.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.

Referitor la afirmația petentei potrivit căreia Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, temeiul legal invocat în baza căruia au fost calculate dobânzile de întârziere, era abrogată, se rețin următoarele:

In drept, potrivit dispozițiilor art. 46 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

“Art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*

h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.

(3) Actul administrativ fiscal emis în formă electronică cuprinde elementele prevăzute la alin. (2), cu excepția elementelor prevăzute la lit. h).”

Prin contestația formulată, petenta invocă faptul că în decizia de impunere atacată, la temeiul de drept, se face trimitere la dispozițiile din OG nr.92/2003, ordonanță care a fost abrogată în baza art.354 lit.a din Legea nr.207/2015 privind Noul Cod de procedură fiscală.

Analizând, însă, atât Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXX/13.01.2017, cât și Anexa deciziei respective, se constată (contrar celor susținute de petentă) că, în cuprinsul lor sunt precizate:

- atât motivele de fapt (detaliate): plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, documentul prin care s-a individualizat obligația de plată principală, cuantumul obligațiilor de plată principale neachitate la scadență, perioada, nr de zile, cota, cuantumul obligației de plată accesorie;

- cât și motivele de drept, respectiv actele normative în baza cărora au fost emise: *art. 88 lit c) și art. 119 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.*

De altfel, Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXX/13.01.2017 a fost emisă potrivit dispozițiilor legale în vigoare, respectiv:

1. - Art. 342 alin 1 și art. 346 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 342 Acte normative de aplicare

(1) Formularele necesare și instrucțiunile de utilizare a acestora privind administrarea creanțelor fiscale de către organul fiscal central, precum și orice norme sau instrucțiuni necesare aplicării unitare a prezentului cod se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.”

“Art. 346 Conflictul temporal al actelor normative

(1) Reglementările emise în temeiul actelor normative prevăzute la art. 354 rămân aplicabile până la data aprobării actelor normative de aplicare a prezentului cod, în măsura în care nu contravin prevederilor acestuia.”

2. - Ordinul nr. 63/2017 privind aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, precum și pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3.454/2016 pentru aprobarea Procedurii de executare silită în cazul debitorilor

care au de încasat sume certe, lichide și exigibile de la autorități sau instituții publice, **data intrării în vigoare 11 Ianuarie 2017.**

Se retine și ca decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXX/13.01.2017 contestată a avut în vedere prevederile legale aplicabile în vigoare, respectiv dispozițiile art. 46 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care se referă la elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină actele administrative fiscale.

Prin urmare, argumentația petentei cu privire la faptul că temeiul de drept face trimitere la dispozițiile din OG nr.92/2003, ordonanță care a fost abrogată în baza art.354 lit.a din Legea nr.207/2015 privind Noul Cod de procedura fiscală, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

Debitele asupra cărora s-au calculat accesoriile contestate provin din perioade anterioare datei de 01.01.2016, astfel cum urmează a fi prezentat mai jos, în cuprinsul prezentei decizii.

Mai mult, prevederile legale respective sunt similare prevederilor legale în vigoare începând cu data de 01.01.2016, după cum urmează:

- art. 88 lit c din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare <=> art. 98 lit c din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală;

- art. 119 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare <=> art.174 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

Mai mult, prezentarea în parte a motivelor de drept sau a unor motive de drept eronate, nu reprezintă motive de nulitate a deciziei de impunere, cătă vreme, conform prevederilor art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, elementele care conduc la nulitatea actelor administrative fiscale sunt expres și limitativ prevăzute de legiuitor:

“Art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. în situația în care nulitatea

se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

În conformitate cu prevederile invocate, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.46 alin.(6) din același act normativ, dacă este emis cu încălcarea prevederilor privind competența sau dacă e afectat de o gravă eroare.

Potrivit doctrinei, interpretarea prevederilor legale se realizează în spirit teleologic, adică prin prisma scopului final urmărit, și anume, în speță, stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului de stat consolidat.

Astfel, scopul prevederilor legale de la art.46 privind elementele obligatorii ale actului administrativ fiscal este atât acela de a asigura o disciplină administrativă cât și de a realiza o protecție a contribuabilului, căruia i se va comunica un act administrativ fiscal, în speță decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii, față de care își va expune argumentele prin contestație, în vederea creării unui optim climat pentru desfășurarea în practică a principiului contradicționalității.

Având în vedere cele de mai sus, s-a reținut că nu este conformă cu intenția legiuitorului o aplicare rigidă a dispozițiilor legale, fără acea viziune teleologică, care ar conduce la anularea unor acte administrativ fiscale pentru lipsuri neesențiale, ceea ce ar conduce tocmai la nerespectarea aceluși principiu al contradictorialității, mai sus amintit.

În speță, s-a reținut faptul că eroarea organului fiscal de a invoca în conținutul Deciziei de calcul accesorii a prevederilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu crează vreun prejudiciu contribuabilului având în vedere că prevederile legale privind calculul de accesorii din vechiul Cod de procedură fiscală au fost preluate integral de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

S-a reținut că accesoriile aferente unui debit reprezintă o sancțiune pentru neplata debitului, fiind aferente unor sume care au stat la dispoziția contribuabilului, bugetul de stat fiind prejudiciat prin neîncasarea creanței convenite în termenele stabilite de lege.

Potrivit doctrinei, s-a reținut că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care

trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări ca urmare a lipsei elementelor anterior precizate precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Așa cum s-a arătat mai sus, petenta nu a suferit vreo vătămare prin indicarea unor temeieri de drept din OG nr.92/2003 în loc de Legea nr.207/2015 având în vedere faptul că organele fiscale au calculat în mod corect accesoriile în raport de cota aplicată și de perioada de calcul, fapt pentru care argumentul societății nu a putut fi reținut.

Mai mult, pe perioada pentru care au fost calculate accesoriile opera OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și nu Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Fața de cele mai sus prezentate, aspectele procedurale invocate de petentă nu sunt de natura sa conducă la nulitatea Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii nr. XXX/13.01.2017, motiv pentru care, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, pentru acest capat de cerere.

Odată cu aplicarea noului Cod de procedură fiscală, Legea nr.207/2015, respectiv data de 01.01.2016, nivelul dobânzii s-a redus de la 0,03% la 0,02%.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.XXX/13.01.2017, organele fiscale au calculat dobânzi aferente impozitului pe profit, în sumă totală de XXX lei pentru perioada 25.04.2016 – 18.11.2016 prin aplicarea cotei de 0,02%.

Se reține că organele fiscale au ținut cont la calculul accesoriilor aferente TVA pentru perioada 25.04.2016 – 18.11.2016 de modificarea nivelului dobânzii de la 0,03% la 0,02%.

În conformitate cu prevederile art.346 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Conflictul temporal al actelor normative

(1) Reglementările emise în temeiul actelor normative prevăzute la art.354 rămân aplicabile până la data aprobării actelor normative de aplicare a prezentului cod, în măsura în care nu contravin prevederilor acestuia.

(2) Trimiterile făcute prin alte acte normative la Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se consideră a fi făcute la prezentul cod.”

Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.63/2017 privind aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, precum și pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3.454/2016 pentru aprobarea Procedurii de executare silită în cazul

debitorilor care au de încasat sume certe, lichide și exigibile de la autorități sau instituții publice, **data intrării în vigoare 11 Ianuarie 2017:**

Art.1 “(1) Se aprobă modelele, precum și caracteristicile de tipărire, modul de difuzare, utilizare și de păstrare a următoarelor formulare:

1. Decizie referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, prevăzută în anexa nr. 1;

[...]

ANEXA 1 DECIZIE REFERITOARE LA OBLIGAȚIILE FISCALE
ACCESORII REPREZENTÂND DOBÂNZI ȘI PENALITĂȚI DE ÎNTÂRZIERE

În temeiul art.98 lit.c) și art..... alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, s-au calculat următoarele dobânzi și penalități de întârziere: [...]”.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că, pe fondul cauzei măsura dispusă este temeinică și legală, accesoriile aferente impozitului pe profit au fost calculate prin aplicarea cotelor nivelului dobânzii în vigoare pentru perioada căreia îi sunt aferente.

Referitor la afirmația petentei cu privire la stabilirea penalităților de nedeclarare s-a făcut cu încălcarea art.181 alin.(7) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în sensul că, se află în situația de exonerare de la obligația de plată a penalității de nedeclarare pe motivul că acestea “nu se aplică dacă obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere rezultă din aplicarea unor prevederi ale legislației fiscale de către contribuabil/plătitor, potrivit interpretării organului fiscal cuprinse în norme, instrucțiuni, circulare sau opinii comunicate contribuabilului/plătitorului de către organul fiscal central”, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de XXX lei, precum și motivele de fapt și de drept, sunt consemnate în Decizia de impunere nr.F-AR XXX/17.11.2016, împotriva căreia, din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că societatea și-a exercitat calea de atac.

În condițiile în care, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-AR XXX/17.11.2016, a fost respinsă ca neîntemeiată conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, și contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX/13.01.2017 pentru suma de XXX lei reprezentând penalități de nedeclarare urmează a se respinge ca neîntemeiate.

În ceea ce privește susținerea petentei referitoare la invocarea în motivarea contestației a interpretării date de organele fiscale prin Decizia nr./5.11.2008, emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția

Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin care s-a admis contestația formulată de S.C. S.R.L., se constată, așa cum a statuat și Curtea de Apel Timișoara în hotărârea pronunțată în cauza dosarului nr./2015, că o astfel de opinie nu împiedică interpretarea efectelor dispozițiilor legale incidente în cauză și nici nu poate constitui un izvor de drept susceptibil să înlăture efectele dispozițiilor legale.

Astfel, din punct de vedere legal, interpretarea dată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în anul 2008 nu constituie un temei pentru omisiunea analizării efectelor dispozițiilor legale în stabilirea obligațiilor fiscale accesorii ale petentei, așa cum a statuat și Curtea de Apel Timișoara în cuprinsul Sentiței civile nr. din dosarul nr./2015

Prin urmare, nu este întemeiată contestația petentei în ceea ce privește critica modului de calcul al obligațiilor fiscale accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar stabilit în legătură cu sumele încasate de petentă în temeiul promisiunilor de vânzare-cumpărare care impun plata integrală și anticipată - chiar dacă în rate - a prețului apartamentelor promise spre vânzare.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada emiterii actului administrativ fiscal contestat, în condițiile în care obligațiile fiscale principale de natura impozitului pe profit, stabilite prin decizia de impunere și defalcate pe termene de scadență, respectiv: de la data scadenței de 25.04.2016 și 25.07.2016, potrivit anexei la decizia de impunere au fost stinse cu întârziere respectiv, la data de 18.11.2016 - când creanța de natura impozitului pe profit a devenit exigibilă și compensarea posibilă - se reține că în mod legal organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad au procedat la calculul accesoriilor aferente impozitului pe profit pentru perioada 25 aprilie 2016 - 25 octombrie 2016, în sumă totală de XXX lei, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de XXX S.A..

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile pct. 57 și pct. 440-441 din O.M.F.P. nr. 1802/2014, art. 6 alin. (1) din Legea nr.

82/1991 a contabilității, republicată, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, coroborat cu pct. 5 din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, art. 1.668, art. 1.669 și art. 1.670 din Codul civil, pct. 53, alin. (1), pct.314 alin.(2) și alin.(3), pct.431 alin.(1) și pct.435 alin.(1) din O.M.F.P. nr. 1802/2014, art. 93 alin.(1) și alin. (2), art. 113 alin. (1) art. 131, art. 98 lit. c), art. 181 (1), art. alin. (1), art. 174 alin. (1), art. 176 alin. (1) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 88 lit. c) și art. 119 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind vechiul Cod de procedură fiscală, coroborat cu art. 346 alin. (2) „*Conflictul temporar al actelor normative*” din Legea nr. 207/2015 privind noul Cod de procedură fiscală, O.P.A.N.A.F. nr.3.834/2015 pentru aprobarea Procedurii privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, pct. 9.5, pct. 11.1 din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, se

D E C I D E :

- *respingerea ca neîntemeiate* a contestațiilor formulate împotriva următoarelor acte administrativ fiscale:

- **Deciziei de impunere nr. F-AR XXX/17.11.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice**, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală, pentru suma de **XXX lei reprezentând impozit pe profit**;

- **Deciziei nr. din 13.01.2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare**, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, pentru suma de **XXX lei** reprezentând penalități de nedeclarare, și

- **Deciziei nr. din 13.01.2017 referitoare la obligațiile de plata accesorii**, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad reprezentând dobânzi aferente impozitului pe profit pentru suma de **XXX lei**.

- prezenta decizie se comunica la:

- xxx;

- A.J.F.P. Arad, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015.

Decizia este definitiva în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,